



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 16561.720144/2015-55
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1301-002.761 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de fevereiro de 2018
Matéria GANHO DE CAPITAL
Recorrentes FMA PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

REDUÇÃO DE CAPITAL. ENTREGA DE BENS E DIREITOS DO ATIVO AOS SÓCIOS E ACIONISTAS PELO VALOR CONTÁBIL. SITUAÇÃO AUTORIZADA PELO ARTIGO 22 DA LEI Nº 9.249 DE 1995. PROCEDIMENTO LÍCITO. AUSÊNCIA DE FRAUDE OU SIMULAÇÃO

A redução do capital social deve ser de competência exclusiva da Assembléia Geral, desde que não haja prejuízos a credores, e não seja hipótese de fraude ou simulação. Assim, apenas os acionistas, que assumem o risco do negócio, possuem legitimidade para definir o montante necessário para continuar as atividades de sua empresa.

Aprovada a deliberação pela redução do capital social, a entrega de bens e direitos a acionistas, em devolução de capital, pode ocorrer em conformidade com o que dispõe o artigo 22 da Lei nº 9.249, de 1995.

A alegada "motivação exclusivamente tributária" não pode ser equiparada à falta de "propósito negocial" (i.e ausência de causa), não servindo como fundamento jurídico para descon sideração dos negócios jurídicos efetivamente praticados entre as partes. Nessa linha, é importante destacar que o direito positivo brasileiro somente autoriza a descon sideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de economia tributária nas hipóteses de fraude ou simulação (CTN, art. 149).

SALDO DE DESÁGIO CONTABILIZADO PELA PESSOA JURÍDICA NA AQUISIÇÃO DO INVESTIMENTO. CABIMENTO

Não se aplica o artigo 421 do RIR/99 a esta parte do lançamento, quando se constata que o valor reclamado diz respeito ao saldo de deságio contabilizado pela pessoa jurídica na aquisição do investimento, e que não foi oferecido à tributação no momento da saída do investimento da referida pessoa jurídica.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010

CSLL. Lançamento Decorrente. Efeitos da decisão relativa ao lançamento principal (IRPJ).

Em razão da vinculação entre o lançamento principal (IRPJ) e os que lhe são decorrentes, devem as conclusões relativas àquele prevalecerem na apreciação destes, desde que não presentes arguições específicas ou elementos de prova novos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA APLICADA À INFRAÇÃO MANTIDA. AUSÊNCIA DE DOLO. REDUÇÃO.

Descabe falar em multa qualificada quando não restar configurado o dolo específico necessário para aplicação da exasperação pretendida. Se restar caracterizado apenas o cometimento de infração à legislação fiscal, deve-se aplicar a multa de 75% prevista legalmente.

RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 135, III DO CTN.

A expressão "infração de lei" prevista no art. 135 do CTN refere-se a situações nas quais o administrador atue fora das suas atribuições funcionais, extrapolando o que esteja previsto na lei societária ou no estatuto social da empresa, muitas vezes em prejuízo da própria empresa.

No caso, os agentes fiscais não comprovaram qualquer infração funcional praticada pelos seus administradores, por violação da lei ou do estatuto social.

RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 124, I DO CTN.

A responsabilidade tributária prescrita no art. 124, inciso I do CTN pressupõe a partilha do mesmo fato gerador pelos interessados, o que não se configura com a presença de um simples interesse econômico do responsabilizado na prática do fato gerador tributado.

O conceito de interesse comum do art. 124, I, do CTN, somente se presta para atribuir responsabilidade solidária entre duas ou mais pessoas que realizam conjuntamente o "fato gerador" do tributo, todos assumindo a condição direta de contribuinte. O art. 124, I, do CTN não é uma norma de atribuição de responsabilidade à terceiro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos: I) relativamente ao recurso da pessoa jurídica: (i) em dar provimento parcial para exonerar da base de cálculo de IRPJ a parcela de R\$ 259.038.830,69, reduzindo a multa de ofício para o percentual de 75% no que diz respeito à parcela de IRPJ mantida; (ii) em dar provimento para cancelar integralmente o auto de infração de CSLL; II) relativamente aos recursos dos coobrigados, em dar provimento para excluí-los do polo passivo da obrigação tributária; e III) considerar prejudicado o recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felicia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício e Voluntário contra o acórdão nº 02-069.511, proferido pela 10ª Turma da DRJ/BHE, que, por maioria de votos, entendeu julgar PROCEDENTE EM PARTE a impugnação, para:

a) MANTER parcialmente a exigência do IRPJ, no valor de R\$ 28.999.836,34, já descontado o IRPF recolhido, acrescida da multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, e dos juros de mora pertinentes;

b) MANTER integralmente a exigência de CSLL no valor de R\$ 23.150.330,76, acrescida da multa de ofício qualificada no percentual de 150%, e dos juros de mora pertinentes;

c) MANTER a responsabilidade atribuída a todos os sujeitos passivos arrolados como responsáveis tributários, a saber: RUY MARCO ANTÔNIO, MARISTELA RODRIGUES MARCO ANTÔNIO, RUY MARCO ANTÔNIO FILHO, GUILHERME RODRIGUES MARCO ANTÔNIO e MARCELO RODRIGUES MARCO ANTÔNIO.

Na ocasião do julgamento registrou-se que, no mérito, o julgador Leonardo Costa Carvalho, vencido, votou pela improcedência do lançamento, além de consignar que outro julgador, igualmente vencido, ao analisar pedido subsidiário, entendeu pela aplicação do regime de diferimento do artigo 421 do RIR/99.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito:

Contra o Contribuinte, pessoa jurídica, já qualificada nos autos, foi lavrado o Auto de Infração constante das fls. 2645 a 2667, que exige o Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, no montante a seguir demonstrado, relativo ao ano-calendário 2010:

| Tributo | Principal | Juros | Multa (150%) | Valor do crédito apurado |
|--|------------------|---------------|---------------------|---------------------------------|
| IRPJ | 64.335.330,24 | 30.874.524,98 | 96.502.995,36 | 191.712.850,58 |
| CSLL | 23.150.330,76 | 11.109.843,73 | 34.725.496,14 | 68.985.670,63 |
| Valor total do crédito tributário apurado | | | | 260.698.521,21 |

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, conforme consta do Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 2573 a 2644), a Autoridade Autuante desconsiderou a venda de participação acionária recebidas pelas pessoas físicas dos sócios em devolução do capital social a valor contábil e tributo o ganho de capital apurado na operação na pessoa jurídica autuada.

Os agentes envolvidos na operação foram detalhados pela Autoridade Autuante no TVF e são:

Fiscalizada: FMA Participações e empreendimentos Ltda (FMA) – Constituída em 1994, sob a forma de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, tendo como quotistas o Sr. Ruy Marco Antônio e a Sra. Maristela Rodrigues Marco Antônio, cada qual detendo 50% do capital social. A Sra. Maristela Rodrigues Marco Antonio promovera a integralização de sua parcela do capital social mediante a conferência, dentre outros bens, de quotas da ZAR e de ações da SLOH. Posteriormente ao falecimento da Sra. Zilda Aranha Rodrigues, à época principal acionista da empresa ZAR, os filhos do casal – Srs. Ruy Marco Antônio Filho, Marcelo Rodrigues Marco Antônio e Guilherme Rodrigues Marco Antônio, também passaram a integrar a sociedade, na qualidade de sócios quotistas. Veja-se o quadro que retrata os percentuais de participação dos sócios no capital social da FMA:

| Participações dos sócios no capital social da FMA | | | | | | |
|---|-------------------|-----------------------------------|-----------------------------------|---------------------------------|-------------------------|-------|
| Ato societário e respectiva data | Ruy Marco Antonio | Maristela Rodrigues Marco Antonio | Guilherme Rodrigues Marco Antonio | Marcelo Rodrigues Marco Antonio | Ruy Marco Antonio Filho | Total |
| Instrumento de Constituição 24/02/1994 | 50% | 50% | - | - | - | 100% |
| 1ª Alteração do Contrato Social 01/12/2000 | 50% | 50% | - | - | - | 100% |
| 2ª Alteração do Contrato Social 30/12/2000 | 50% | 50% | - | - | - | 100% |
| 3ª Alteração do Contrato Social 31/12/2000 | - | - | 33,33% | 33,33% | 33,33% | 100% |
| 4ª Alteração do Contrato Social 16/11/2002 | 0,02% | 95,54% | 1,48% | 1,48% | 1,48% | 100% |
| 5ª Alteração do Contrato Social 16/01/2005 | 0,79% | 94,84% | 1,46% | 1,46% | 1,46% | 100% |
| 6ª Alteração do Contrato Social 01/03/2010 | 47,82% | 47,82% | 1,46% | 1,46% | 1,46% | 100% |
| 7ª Alteração do Contrato Social 15/07/2010 | 47,81% | 47,81% | 1,46% | 1,46% | 1,46% | 100% |
| 8ª Alteração do Contrato Social 21/10/2010 | 47,81% | 47,81% | 1,46% | 1,46% | 1,46% | 100% |
| 9ª Alteração do Contrato Social 31/01/2013 | 47,81% | 47,81% | 1,46% | 1,46% | 1,46% | 100% |
| 10ª Alteração do Contrato Social 28/11/2014 | 47,81% | 47,81% | 1,46% | 1,46% | 1,46% | 100% |

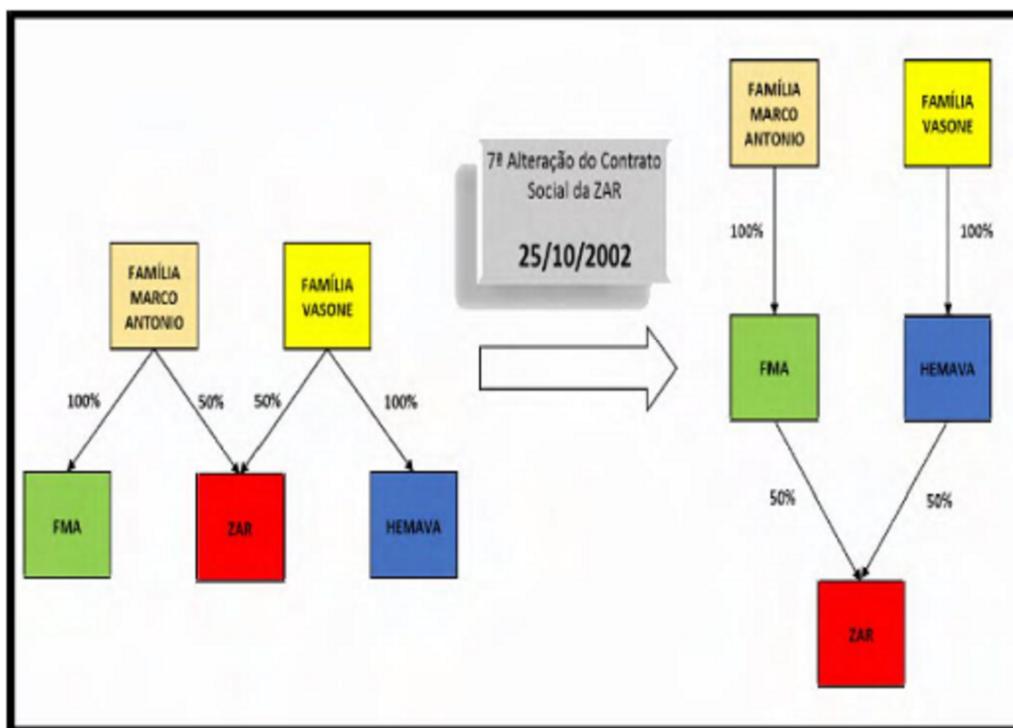
ZAR Participações e Empreendimentos (ZAR) - foi constituída em 13/01/1987, como sociedade por quotas de responsabilidade limitada, cuja sócia Zilda Aranha Rodrigues integralizou o capital mediante ações ordinárias da SLOH (então denominada Beneficência Média Brasileira S.A. – Hospital e Maternidade São Luiz). O principal ativo da ZAR, desde sua constituição, eram ações da SLOH (São Luís Operadora Hospitalar S.A.)

O controle da ZAR pela Sra. Zilda Aranha Rodrigues perdurou até a sua 6ª Alteração de Contrato Social datada de 31/12/2000, quando doou para suas filhas Marilena Rodrigues Vasone e Maristela Rodrigues Marco Antonio (com reserva de usufruto total e vitalício e também com cláusulas de inalienabilidade,

impenhorabilidade e incomunicabilidade) a totalidade das quotas que então possuía no capital da sociedade. O quadro societário da ZAR ficou assim composto:

| Sócio | Nº de Quotas |
|-----------------------------------|--------------|
| Marilena Rodrigues Vasone | 3.265.786 |
| Maristela Rodrigues Marco Antônio | 3.265.786 |
| Hélio de Athayde Vasone | 654 |
| Ruy Marco Antônio | 654 |
| Total | 6.532.880 |

A 7ª Alteração Contratual da ZAR, datada de 25/10/2002 consolida a saída das pessoas físicas das Famílias Marco Antonio e Vasone de seu quadro de sócios e a entrada das pessoas jurídicas por elas diretamente controladas (FMA e Hemava, respectivamente). Nessa alteração, os membros da família Vasone cederam e transferiram a totalidade de suas quotas sociais para a empresa HEMAVA – Administração e Empreendimentos Ltda os membros da família Marco Antônio cederam e transferiram a totalidade de suas quotas sociais para a empresa F.M.A. – Participações e Empreendimentos Ltda. As sessões e transferências foram realizadas a título de aumento de capital, que foi totalmente integralizado, resultando na situação a seguir:



FMG Empreendimentos Hospitalares S.A. (FMG) – foi a compradora das quotas da ZAR.

Rede D'OR - A rede D'or promoveu uma série de incorporações após a aquisição da ZAR realizada pela FMG. Ao final, a sociedade remanescente

incorporadora das demais foi a HMSL, que então passou a se chamar Rede D'Or São Luiz S.A. Detinha o percentual majoritário de participação no capital social da SLOH até 30/04/2008 que era de 52,72% e a partir de 01/05/2008 até 2010 era de 58,81%. Em 2008 houve a cisão parcial da ZAR e em 2010 foi incorporada.

A infração fiscal foi apurada a partir da constatação de que as ações da ZAR, antes pertencentes à FMA, foram transferidas aos membros da Família Marco Antonio (detentores da totalidade do capital da FMA) com a justificativa de redução do capital social e, logo em seguida, foram alienadas para a Rede D'Or (FMG). A Autoridade Autuante relatou que a transferência não teve outro intuito a não ser o de reduzir a carga fiscal sobre o ganho de capital decorrente dessa alienação. Considerou que “o planejamento tributário abusivamente tentado almejou transferir, de maneira ilícita, o ônus fiscal sobre o ganho de capital que deveria ser suportado pela FMA aos membros da Família Marco Antonio, porquanto a alíquota aplicável sobre o ganho de capital auferido por pessoas físicas é sobremaneira menor que aquela aplicável sobre o ganho de capital das pessoas jurídicas.”

As razões apontadas pela Autoridade Fiscal que a conduziram à conclusão de que a transferência de ações da ZAR para os membros da Família Marco Antônio teve o exclusivo intuito de reduzir a carga fiscal incidente sobre o ganho de capital sob exame podem ser assim sintetizadas:

1 - o quase insignificante lapso temporal (49 dias, conforme parágrafo 42) entre a efetiva transferência das ações da ZAR para as pessoas físicas e a celebração do contrato de compra e venda dessas ações, levando-se em conta que elas pertenceram à FMA por quase 8 anos;

2 – A justificativa dada pela FMA de que a transferência de ações se fundou no fato de que a empresa não mais pretendia exercer como atividade preponderante a *"participação em sociedades na qualidade de sócia quotista ou acionista"* e que com a redução do capital social, a sociedade passaria a auferir *"renda decorrente da exploração de aluguel"*. Por outro lado, considerou não plausível a justificativa pois “conquanto a redução de capital tenha ocorrido em julho de 2010, até o final de 2014 (isto é, mais de 4 anos depois) o aluguel de imóveis sequer figurava no objeto social da FMA! E tampouco a sociedade auferiu receitas (informadas nas DIPJ) decorrentes dessa atividade neste período. Assim, a justificativa apresentada para a redução do capital social e a conseqüente transferência das ações da ZAR para as pessoas físicas da Família Marco Antonio não se sustenta!”

3 – As respostas apresentadas pelos sócios quando intimados a explicar detalhadamente as razões por que as ações da ZAR foram transferidas da FMA para eles para, logo em seguida, serem alienadas à FMG e a justificar por que as ações da ZAR não foram alienadas diretamente pela FMA foram no sentido de que as operações ocorreram em plena conformidade com a Lei, inclusive contemplando os princípios constitucionais da Legalidade e da Livre Iniciativa, não havendo qualquer previsão legal quanto a necessidade de apresentação de "justificativa" para a prática de ato legítimo da vida civil e empresarial. Por outro lado, a autoridade autuante considerou que as respostas não evidenciariam as **razões negociais da transferência de ações e que nem sequer se dignaram a responder por que a FMA não alienou diretamente a participação detida na ZAR, consignando que as razões negociais e extratributárias da transferência de ações não foram apresentadas à fiscalização** porque elas simplesmente não existem.

4 – A Falta de interesse das pessoas físicas em manter a participação na ZAR evidenciada pela não apresentação dos mesmos na resposta à intimação com essa indagação. Concluiu a autoridade autuante que o único interesse das pessoas físicas

era deter as ações por um período fugaz e suficiente apenas para a concretização da operação.

Ainda que a transferência tenha se revestido das formalidades legais, ela é inoponível ao Fisco, porquanto abusiva e contrária à ordem jurídica, cabendo à autoridade fiscal, do ponto de vista tributário, desqualificar o ato praticado e apurar os efeitos tributários daí decorrentes.

5 – A real motivação (exclusivamente tributária) da redução de capital da FMA e da conseqüente transferência das ações da ZAR para os membros da Família Marco Antonio ficara ainda mais evidente em função de elementos probatórios coletados no curso da ação fiscal empreendida em relação à Rede D'Or São Luís S.A. Os documentos obtidos comprovam que as tratativas para a compra e venda da ZAR foram iniciadas muito antes da efetiva transferência das ações então pertencentes à FMA aos membros da Família Marco Antonio, conforme adiante se relata.

Diante dos fatos, a autoridade autuante considerou que a redução na carga tributária ofende nosso ordenamento jurídico e que a Fazenda Pública deve combater planejamentos abusivos e promover os necessários lançamentos tributários **decorrentes da desconstituição dos efeitos tributários de atos praticados sem qualquer propósito negocial.**

Assim, no caso em questão, foram constituídos de ofício os créditos tributários do IRPJ e da CSLL decorrentes do ganho de capital efetivamente auferido pela FMA na alienação das ações da ZAR no ano-calendário de 2010, sem deduzir do valor apurado o IRPF pago pelas pessoas físicas, na razão de 15%.

Considerou que “a ardilosa manobra contou com a participação de todos os cinco membros da Família Marco Antonio” e que a transferência de ações da ZAR, materializada pela 7ª Alteração do Contrato Social da FMA foi aprovada pelos cinco sócios da fiscalizada. Assim, entendeu que “todos eles concorreram, de maneira dolosa e em clara "harmonia", para a implementação da ilícita redução da carga fiscal. Essa "harmonia" também se mostrou patente no curso das ações fiscais contra eles instauradas, tendo todos eles apresentado à fiscalização as mesmíssimas alegações acerca da operação”. Dessa forma, **qualificou a multa de ofício.**

Atribuiu, ainda, a responsabilidade tributária a todos os sócios, pode considerar que os membros da Família Marco Antônio detinham a integralidade do capital social da FMA, tinham interesse comum na situação que constitui o fato gerador dos tributos lançados e imputou a todos eles a responsabilidade tributária com fundamento no art. 124, inciso I, do CTN. Quanto aos administradores da FMA, Sr. Ruy Marco Antônio e a Sra. Maristela Rodrigues Marco Antônio, considerou, ainda, que a frustrada tentativa de evasão tributária não poderia ser intentada sem a ativa participação deles que sempre foram os administradores da FMA e imputou-lhes a responsabilidade também com base no art. 135, inciso III, do CTN.

Os sujeitos passivos foram cientificados do lançamento em 05/11/2015, por via postal, conforme aviso de recebimento constante das folhas 2695 a 2700. A autuada, FMA, apresentou impugnação no dia 04/12/2015, constante das folhas 2704 a 2890 e os demais sujeitos passivos, sócios da FMA que foram responsabilizados, apresentam impugnação em conjunto na mesma data, conforme fls. 3051 a 3094.

Do resumo das impugnações

Dos argumentos apresentadas pela autuada - FMA

Constesta-se o lançamento e alega-se que houve motivação extratributária para redução de capital da FMA, operação por meio da qual a ZAR foi devolvida às pessoas físicas dos sócios e que o prazo da operação não foi apenas de 49 dias após a redução de capital, pois a deliberação para o fato ocorreria em 08/04/2010 na Reunião de Quotistas, cuja ata de assembléia que aprovara a redução foi levada à registro na Jucesp e devidamente publicada no Diário Empresarial e no Jornal O Dia SP em 15/04/2010 (doc 7). Assim, sustentam que entre a aprovação da redução de capital da FMA e a venda da ZAR pelas pessoas físicas decorreram quase 5 meses e não "apenas 49 dias", conforme consta do item 80 do TVF.

Pontua-se que é fato incontroverso que quem figurou como parte e assinou o contrato de compra e venda foram as pessoas físicas da Família Marco Antonio e que os agentes fiscais jamais demonstram a existência qualquer "**pacto simulatório**" entre as partes do contrato de compra e venda da ZAR.

Defende-se que a presença dos membros da Família Marco Antonio no contrato de compra e venda não ocorreu por qualquer tipo de farsa, dissimulação ou fingimento. Ocorreu de maneira efetiva, possuindo eles a condição de **beneficiários efetivos e verdadeiros titulares do ganho de capital realizado com a venda da ZAR**. Tudo isto deixaria claro que não houve qualquer simulação na vencia realizada.

Sustenta-se que foram as pessoas físicas que ostentaram a **capacidade contributiva** decorrente da venda da ZAR, tendo, inclusive, recolhido o imposto de renda devido sobre o ganho de capital realizado. A FMA, por sua vez, **nunca recebeu** os recursos financeiros decorrentes dessa venda, nunca tendo sido dela a referida capacidade contributiva.

Argumenta-se que a participação da Família Marco Antonio na ZAR (50%), **na essência**, sempre pertenceu às pessoas físicas, tendo sido a FMA utilizada como um mero **veículo** para o exercício do controle societário exercido pela família na ZAR, juntamente com a Família Vasone que detinha os 50% restantes.

Sustenta-se que ao transferirem a participação para FMA, o que a Família Marco Antonio visou foi assegurar uma gestão do controle da ZAR que fosse mais consistente e livre de eventualidades que atingem as pessoas naturais (falecimentos, incapacidades, dissoluções conjugais, discórdias etc). Além disto, a FMA serviu como um instrumento para união dos membros da Família Marco Antonio em **único bloco**, garantindo-se assim a aglutinação dos votos de todos os membros da família. Nesse sentido, eventuais divergências internas entre os membros da família seriam previamente resolvidas no nível da FMA, permitindo assim que a família votasse de maneira uniforme no nível da ZAR.

Considera-se que a redução do capital e devolução aos sócios a valor contábil está prevista no art. 22 da Lei nº 9.245/95, não havendo nenhuma irregularidade no negócio jurídico celebrado.

Entende-se que tendo a FMA funcionado como um mero veículo para formação de um bloco de controle prévio da Família Marco Antonio, **não faria qualquer sentido que eventual alienação da ZAR fosse realizada diretamente pela FMA e não pelos membros da família**, como gostariam os agentes fiscais, apenas com o **objetivo declarado de maximizar o impacto tributário sobre a referida venda!**

Ressalta-se que na época da alienação, a FMA funcionava basicamente como uma sociedade holding, não possuindo outras atividades ou receitas relevantes, situação que perdurara por mais alguns anos. Defende-se que **não havia qualquer razão econômica para que a venda da ZAR tivesse sido realizada pela FMA**, já que o **caixa recebido pela venda não era necessário ao desempenho do seu objeto social**. Neste contexto, considera-se que, mesmo do ponto de vista puramente extratributário, o que fazia sentido é que a venda da ZAR fosse realizada pelas pessoas físicas, como aconteceu, e não pela sociedade holding, a qual não possuía quaisquer outras atividades relevantes.

Defende-se que os destinatários efetivos e naturais dos recursos da venda da ZAR eram as pessoas físicas, **motivo pelo qual foram eles que realizaram essa venda**.

Pontua-se que a FMA sequer funcionava como uma sociedade holding efetivamente destinada à compra e venda recorrente de participações societárias, com executivos de mercado contratados para realização de investimentos e desinvestimentos em outras sociedades. Explica-se que a FMA era inteiramente controlada e administrada pelos próprios membros da Família Marco Antonio, funcionando como um mero veículo para o exercício do controle da família na ZAR ou outros ativos familiares.

Sustenta-se que não foi apenas do "ponto de vista formal", portanto, que a alienação da ZAR foi efetuada pelas pessoas físicas. **Na essência, a ZAR sempre pertencera aos membros da Família Marco Antonio**. Nesse sentido, registra-se que é curioso notar que, ainda que se admitisse o emprego da chamada "**teoria da substância sobre a forma**", tão em voga entre os agentes fiscais, a conclusão deveria ser no sentido de que os **verdadeiros titulares do ganho de capital** decorrente da venda da ZAR são as pessoas físicas e não a FMA.

Afirma-se que os agentes fiscais pretendem **subverter a lógica natural das operações realizadas**, obrigando a FMA a realizar uma alienação de uma participação societária que foi originalmente adquirida pelas pessoas físicas e que na essência sempre lhe pertenceram, sem falar que a FMA sequer precisava dos recursos decorrentes dessa venda para o desempenho das suas atividades sociais.

Considera-se que a alternativa que carece de "motivação extratributária" não é aquela que envolveu a venda da ZAR pelas pessoas físicas. Essa era a **única alternativa que fazia sentido do ponto de vista negocial e econômico**, bem como tendo em vista a prevalência da substância do investimento mantido na ZAR pela Família Marco Antonio. Pelo contrário, são os **agentes fiscais que agiram por motivação exclusivamente tributária**, ao quererem forçar uma venda fictícia da ZAR pela FMA, que de fato não ocorreu e que seria **destituída de racionalidade econômica**, tudo com o único e indisfarçável propósito de maximizar a arrecadação tributária.

Em síntese, defende-se a licitude da operação em razão de a ZAR sempre ter pertencido aos membros da família Marco Antônio e que seriam as pessoas físicas que deveriam, de fato, ter vendido a participação societária e suportar a carga tributária, como foi feito. Argumenta-se também que a FMA é uma holding, mas que não funcionava ativamente como tal, já que não operavam no mercado na compra e venda de participações societárias e com executivos de mercado. Na prática, funcionava mais como mero veículo de controle da família e outros ativos familiares. Alegam, ainda, que as Autoridades Autuantes não demonstraram nenhum pacto simulatório envolvendo as partes dos contratos e que a capacidade contributiva foi revelada pelas pessoas físicas e não pela FMA.

Da alegada necessidade de dedução dos valores já pagos

Em aplicação do princípio da eventualidade, entende pela necessidade de requalificar os pagamentos já efetuados pelas pessoas físicas, subtraindo esses pagamentos dos valores de IRPJ e CSLL lançados contra a FMA.

Argumenta que os agentes fiscais pretendem fazer confundir o instituto da **compensação tributária** com a necessidade de **requalificação** dos pagamentos efetuados pelas pessoas físicas, em razão da própria **desconsideração**, para fins fiscais, dos atos e negócios jurídicos praticados.

Alega que não se trata de "compensação tributária", pois se os agentes fiscais pretendem desconsiderar a redução de capital da FMA e a venda da ZAR, requalificando o ganho de capital auferido pelas pessoas físicas para atribuí-lo artificialmente à FMA, então, o mesmo tratamento deve ser dispensado aos pagamentos que foram efetuados pelas pessoas físicas sobre esse mesmo ganho de capital. Assim, a requalificação dos valores recolhidos pelas pessoas físicas a título de IRPF, para fins de abatimento do valor de IRPJ e CSLL cobrados da FMA, trata-se de medida necessária para que se mantenha a própria **consistência** da autuação fiscal.

Defende que “os agentes fiscais não podem utilizar **medidas diferentes** para endereçar atos jurídicos decorrentes de um mesmo suporte fático, conferindo diferentes tratamentos, para fins fiscais, ao ganho de capital decorrente da venda da ZAR e aos recolhimentos tributários calculados sobre esse mesmo ganho! Trata-se de uma questão de **coerência interna do lançamento**: se a titularidade do ganho de capital pelas pessoas físicas foi alterada, o mesmo deve ser feito em relação aos pagamentos efetuados.”

Cita jurisprudência administrativa com esse entendimento.

Considera que se os pagamentos realizados pelas pessoas físicas não forem aproveitados, haveria Com efeito, conclusão contrária representaria uma clara violação aos princípios constitucionais da **moralidade administrativa** e da **razoabilidade**, produzindo como resultado o **enriquecimento ilícito** do Fisco. Em outras palavras, levaria a um resultado abusivo e incompatível com os princípios constitucionais que regem a Administração Pública, sem falar-se na violação ao **princípio da capacidade contributiva** e da **vedação ao confisco**.

Refaça eventual argumento de que as pessoas físicas poderiam “pedir de volta” o que já foi pago a título de IRPF, principalmente porque a lavratura dos autos de infração contra a FMA somente foram formalizados praticamente cinco anos após a venda da ZAR, ocorrida em novembro) de 2010, quando também se verificou a maior parte do pagamento do preço e os recolhimentos de IRPF pelas pessoas físicas; deve-se acrescentar que caso os valores já pagos não sejam deduzidos do valor do IRPJ e CSLL cobrados, isto poderia levar a um **enriquecimento ilícito definitivo** do Fisco, tendo em vista o decurso do **prazo prescricional** de cinco anos para repetição do indébito, conforme previsto no art. 168 do CTN e também porque as pessoas físicas foram chamadas a responder pelo crédito tributário como responsáveis, o que resultaria em duplo pagamento.

Da ilegalidade da multa qualificada de 150%

Argumenta que a autoridade autuante utilizando expressões como "objetivo doloso", "manobra abusiva", "transferência artilosa", pretendeu equiparar a alegada ausência de "motivação extratributária" a uma hipótese de fraude penal.

Alega que o conceito de "fraude" é conceito técnico-jurídico que deve ser apurado com rigor e não da maneira frouxa e descompromissada pretendida pelos agentes fiscais no presente caso. A caracterização da fraude penal requer a prova de uma conduta dolosa do contribuinte, praticada mediante ação ou omissão, consistente na sonegação de informações ou na prestação de informações falsas, com o objetivo de suprimir ou reduzir o pagamento de tributos.

Sustenta que nada disso ocorreu no caso concreto, pois a “redução de capital da FMA e a posterior venda da ZAR pelas pessoas físicas foram praticadas sob a luz do dia, tendo sido devidamente informadas aos agentes fiscais. Neste ponto, reafirma-se que todos os atos societários foram praticados de maneira absolutamente transparente, com a observância das formas legais. De igual maneira, todos os atos praticados foram devidamente registrados, contabilizados e declarados por todas as partes envolvidas, em seus livros comerciais e fiscais, bem como em suas declarações de imposto de renda.”

Defende que ainda que se admitisse a inexistência de motivação extratributária para transferência da ZAR aos membros da Família Marco Antonio, não seria possível cogitar-se da existência de fraude, mas apenas em diferentes interpretações acerca da discussão sobre a relevância jurídica desse elemento para fins de determinação da eficácia do alegado "planejamento tributário".

Para a impugnante, “em primeiro lugar, o art. 22 da Lei 9.249/95 estabelece uma opção fiscal que autoriza a sociedade a reduzir o seu capital a valor contábil, motivo pelo qual, a rigor, não há sequer que se cogitar da existência de planejamento tributário na sua redução de capital. Além disto, o contribuinte tem o direito de organizar os seus negócios com o objetivo de diminuir a sua carga tributária (elisão fiscal), motivo pelo qual a validade de planejamentos tributários não depende da existência de motivações extratributárias. Em outras palavras, a referida exigência de "motivação extratributária" carece de base legal, até porque o parágrafo único do art. 116 nunca foi regulamentado, tendo o Congresso Nacional rejeitado os arts. 13 a 18 da MP 66/02, sendo que o art. 14 tratava de falta de propósito negocial, mas não trata mais.

Considera que entre os agentes fiscais e a IMPUGNANTE há, pois, uma inegável divergência de interpretações acerca da relevância da presença de motivação extratributária para o reconhecimento da eficácia do alegado "planejamentos tributário", bem como, de forma mais específica, para redução de capital mediante a entrega de ativos a valor contábil, com a posterior venda desses ativos pelo acionista a valor de mercado e que tal divergência não pode ser utilizada para imputar uma prática de crime contra a ordem tributária.

Suscita, ainda, a aplicação do princípio da interpretação benigna da lei tributária, previsto no art. 112 do CTN.

Cita jurisprudência do CARF.

E pede o afastamento da multa qualificada, pois, não haveria que se falar na prática de qualquer ato fraudulento ou simulatório capaz de justificar a aplicação da multa agravada de 150%, a qual é reservada para situações extremas e gravíssimas, onde fique provado o evidente intuito de fraude.

Da ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa

Argumenta que o *caput* do artigo 61 da Lei nº. 9.430/96 determina a incidência dos juros de mora apenas sobre os débitos "decorrentes de tributos e

contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal". Assim, o referido preceito legal tem objeto tão somente os débitos de natureza estritamente tributária; não se aplicando às multas, cuja natureza jurídica é de sanção pela prática de ato ilícito.

Alega que o art. 161 do CTN distingue o "crédito" tributário, passível da incidência dos juros moratórios, das penalidades e entende que delimitou a aplicação dos juros de mora exclusivamente ao crédito tributário - ou, nos termos do artigo 61 da Lei nº 9.430/96, aos "tributos e contribuições" -, que, como visto, se distingue intrinsecamente de qualquer penalidade

Dos argumentos apresentados pelos responsáveis tributários

Da responsabilidade tributária

Os seguintes responsáveis tributários: RUY MARCO ANTÔNIO, MARISTELA RODRIGUES MARCO ANTÔNIO, RUY MARCO ANTÔNIO FILHO, GUILHERME RODRIGUES MARCO ANTÔNIO e **MARCELO RODRIGUES MARCO ANTÔNIO** apresentaram impugnação conjunta conforme fls. 3051 a 3094, e contestaram a responsabilidade tributária a eles atribuídas em razão dos Autos de Infração de IRPJ e da CSLL lançados contra a FMA Participações e Empreendimentos Ltda. ("FMA").

Consideraram, inicialmente, os autos de infração improcedentes, pelas seguintes principais razões:

*A participação da FMA na ZAR sempre foi controlada, em sua essência, pelas pessoas físicas da Família Marco Antonio. Com efeito, a ZAR foi constituída em 1987, pertencendo quase que integralmente à Sra. Zilda Aranha Rodrigues. Em 31.12.2000, a Sra. Zilda Aranha transferiu a sua participação, por meio de **doação em adiantamento de legítima**, para as suas duas filhas: Maristela Rodrigues Marco Antonio (50%) e Marilena Rodrigues Vasone (50%), possuindo os seus respectivos maridos uma participação simbólica no capital da empresa (vide item 28 do TVF);*

*Somente posteriormente, em 25.10.2002, é que as pessoas físicas integrantes da Família Marco Antonio transferiram a participação por eles detida na ZAR (50%) para a FMA, a qual passou a ser utilizada como um **veículo** para fins de controle societário. Vale notar que, na mesma época, as pessoas físicas integrantes da Família Vasone também transferiram a sua participação na ZAR (50%) para uma sociedade holding por eles controlada, passando cada família, portanto, a exercer o seu controle da ZAR por meio de holdings familiares exclusivas.*

*A participação da ZAR nunca foi, portanto, um ativo adquirido originalmente pela FMA, pelo contrário, sempre pertenceu aos membros da Família Marco Antonio, tendo sido **fruto da herança** da mãe da Sra. Maristela Rodrigues Marco Antonio. Na essência, sempre foram as **pessoas físicas** que exerceram o controle da ZAR, juntamente com os membros da Família Vasone, funcionando a FMA como um simples instrumento para o **controle familiar**. **Nada mais natural, portanto, que a participação na ZAR tenha sido alienada pelas pessoas físicas da Família Marco Antonio e não pela FMA.***

Os pontos contestados do lançamento e os seus argumentos foram, em essência, os mesmos apresentados na impugnação apresentada pela pessoa jurídica, por isso não serão reproduzidos.

O **foco principal** da impugnação apresentada pelos referidos responsáveis consiste na demonstração da improcedência dos **Termos de Sujeição Passiva Solidária** ("Termos de Responsabilidade Solidária") contra eles lavrados, cujos principais pontos e argumentos apresentam-se na seqüência.

2 - DA AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE DOS DIRETORES DA FMA/INAPLICABILIDADE DO ART. 135, III, DO CTN

2.1 - Dos Termos de Responsabilidade Solidária lavrados contra os Administradores da FMA: Ruy Marco Antonio e Maristela Rodrigues Marco Antonio

Os impugnantes pontuam que foram imputados os arts. 124,I, e 135, III, do CTN aos diretores da FMA, quais sejam, Ruy Marco Antonio e Maristela Rodrigues Marco Antonio.

Quanto ao art. 135, III do CTN, os argumentos apresentados são os seguintes:

1 – Não se comprovou que os Diretores, ou algum deles, teriam praticado qualquer ato "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos" (CTN, art. 135). Afirmam que os agentes fiscais sequer apontaram qual o dispositivo legal ou regra estatutária teria sido violada pelos Diretores, muito menos como essa suposta violação teria ocorrido.

2 – Consideram que as autoridades autuantes simplesmente presumiram a existência de "fraude", o que o fizeram devido a uma equiparação indevida entre a alegada "ausência de motivação extratributária" a um crime contra a ordem tributária, o que levou também à qualificação da multa para o percentual de 150%.

A infração à lei de que trata o art. 135 do CTN é aquela em que se extrapola o que está previsto na lei societário ou no estatuto social da empresa

3 – Em razão de a expressão "infração à lei" ter sido utilizada juntamente com as expressões "excesso de poderes" e "infração do contrato social ou estatutos", na redação do caput do art. 135 do CTN, a interpretação sistemática do art. 135, III, apontaria no sentido de que a "infração" à lei nele prevista não diz respeito à infração da lei tributária, mas cuida de infrações à lei civil e societária que dispõem sobre os poderes de representação da sociedade pelo administrador. Nesse sentido, defende que a "infração à lei" prevista no art. 135 do CTN refere-se a situações nas quais o administrador atue fora das suas atribuições funcionais, extrapolando o que esteja previsto na lei societária ou no estatuto social da empresa, muitas vezes em prejuízo da própria empresa e cita doutrina para embasar o posicionamento. Cita também jurisprudência do STF que considerou que os bens dos sócios não responsável por dívida fiscal da sociedade.

Sustentam que a redução de capital da FMA a valor contábil encontra-se expressamente autorizada pelo art. 22 da Lei nº 9.249/95, o qual estabeleceu uma opção fiscal, facultando que a sociedade reduza o seu capital mediante a entrega de bens e direitos aos seus acionistas sem a realização de ganho de capital. Assim, consideram que não há, portanto, que se falar em qualquer ato praticado com excesso de poderes ou em infração à lei ou estatuto. Ressaltam, ainda, que a redução de capital da FMA não foi aprovada pelos "diretores", mas pela Assembléia Geral de Quotistas.

Alegam, ainda, que a expressão "infração à lei" prevista no art. 135 do CTN abranja a prática de infrações à legislação tributária, bem como que se admitisse que

a alegada "ausência de motivação extratributária", inobstante o disposto no art. 22 da Lei n. 9.249/95, seria suficiente para caracterizar uma "infração tributária"; é preciso reconhecer que a jurisprudência (judicial e administrativa) já consolidou o entendimento de que não é qualquer infração à lei tributária que enseja a responsabilidade pessoal dos administradores. Nessa linha, defende que o art. 135, III, do CTN requer a presença do elemento subjetivo "dolo" para configurar a "infração à lei" capaz de gerar a responsabilidade pessoal do administrador, ou seja, de um ato deliberado consistente na prática um crime contra a ordem tributária e que interpretar diferente seria o mesmo que considerar que a responsabilidade dos administradores é objetiva. Entende que se o elemento subjetivo "dolo" não estivesse presente no artigo 135 do CTN, o administrador seria, sempre, pessoalmente responsável pelos débitos tributários da sociedade, o que constitui evidente absurdo, pois levaria à completa negação ao princípio geral de que os administradores não respondem pelos débitos da empresa, transformando em regra o que deveria ser exceção. Cita doutrina que entende ser o dolo o elemento imprescindível para caracterização da responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN e jurisprudência do STJ e STF no sentido de que o sócio não responde pelo inadimplemento da obrigação tributária. Alega, ainda, que responsabilidade pessoal dos administradores somente poderia ser adequadamente justificada em situações excepcionais nas quais estivesse demonstrada a existência inequívoca de fraude, de modo que o tipo de infração que enseja a responsabilidade do administrador é a mesma que autoriza a aplicação da multa qualificada.

Defendem que o art. 135, III, do CTN requer a produção de prova inequívoca de que os administradores praticaram atos "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos", cujo ônus compete às autoridades fiscais e cita doutrina e jurisprudência nesse sentido. Defende que é necessária a individualização da conduta fraudulenta supostamente praticada por cada administrador, sendo inadmissível a generalização pretendida pelos agentes fiscais. Cita jurisprudência do CARF e do TRF.

Argumentam que a participação da FMA na ZAR sempre foi controlada pelas pessoas físicas da Família Marco Antônio e que por isso a falta de propósito negocial seria evidenciada se a venda ocorresse pela FMA. Assim, considera que a presença de "propósito extratributário" para devolução da ZAR aos membros da Família Marco Antonio é óbvia, decorrendo da própria origem e da substância do investimento mantido pela família na ZAR. Entende que a autoridade autuante não classificou o ato como simulatório e que a redução do capital da FMA pelo valor contábil está amparada pelo art. 22 da Lei nº 9.249/1995. Argumenta que a ausência de motivo extratributário não é razão para caracterizar fraude penal que requer a prova de uma conduta dolosa do contribuinte, praticada mediante ação ou omissão, consistente na sonegação de informações ou na prestação de informações falsas, com o objetivo de suprimir ou reduzir o pagamento de tributos, o que não teria ocorrido no caso concreto. Considera, ainda, que todos os atos societários praticados pelos Diretores da FMA encontravam-se dentro de suas atribuições legais e estatutárias, não tendo os agentes fiscais, sequer, apontado a prática de qualquer ato praticado com excesso de poderes e que a operação ocorreu em razão de uma interpretação à legislação tributária, o que não poderia caracterizar a prática de um crime contra a ordem tributária e a imputação da responsabilidade tributária. Somente caberia cogitar-se da responsabilidade dos Diretores da FMA caso tivesse sido demonstrado que eles praticaram atos fraudulentos ou simulados, de maneira deliberada, valendo-se de meios claramente ilícitos para economia de tributos, ou seja, diante de uma hipótese clara de sonegação fiscal. Não é esse, evidentemente, a situação de que se cuida no presente processo. Em caso de interpretação à legislação tributária, como sustentam ser no caso concreto, dever-se-ia aplicar o art. 112 do

CTN, que consagra o princípio da interpretação mais benigna. Considera que a jurisprudência do CARF há muito já deixou claro que a simples divergência de interpretação acerca da validade do planejamento tributário não caracteriza hipótese de fraude, dolo, conluio ou simulação, não constituindo motivo para aplicação da multa qualificada de 150%, o que também vale em relação à responsabilidade pessoal prevista no art. 135 do CTN.

Alegam que os agentes fiscais não enunciaram qualquer conduta infracional dolosamente praticados pelos Diretores da FMA e que o trabalho dos agentes fiscais limitou-se ao relato das infrações supostamente cometidas pela FMA, em virtude do que considerou um planejamento tributário indevido. Os Diretores da FMA, por sua vez, foram responsabilizados simplesmente em razão da sua condição de diretores estatutários, sem que as suas condutas tenham sido individualizadas, o que é inadmissível, sobretudo quando o art. 135 do CTN requer a prática de uma infração pessoal, caracterizada pelo elemento subjetivo "dolo".

Entenderam que os agentes fiscais simplesmente presumiram a ausência de motivação extratributária para transferência da ZAR aos IMPUGNANTES, apesar de todas as explicações apresentadas pela FMA, ao mesmo tempo em que consideraram, sem qualquer base legal, que essa suposta ausência de motivação extratributária caracterizaria uma hipótese de fraude, motivo pelo qual aplicaram o art. 135, III, do CTN.

Registram que a pretensão dos agentes fiscais representa uma insuportável inversão do ônus da prova e inadmissível presunção de fraude, sem qualquer base legal. No entanto, o nosso ordenamento jurídico não admite a presunção de fraude. A fraude precisa ser sempre provada, exigência essa que deriva não apenas do teor do próprio art. 135 do CTN, mas sobretudo do princípio constitucional da inocência, o qual projeta os seus efeitos não apenas no campo do direito penal, mas em todos os ramos do direito.

Da impossibilidade de atribuição simultânea de responsabilidade à FMA e aos Diretores

Os impugnantes alegam que a cobrança do crédito tributário da FMA, na qualidade de devedora principal, é incompatível com a atribuição simultânea de responsabilidade aos seus diretores, nos termos do art. 135 do CTN.

Defende que o art. 135, III, do CTN, não estabelece uma hipótese de responsabilidade solidária e sim pessoal e exclusiva dos administradores, “aplicável em situações muito específicas nas quais o nascimento da obrigação tributária resultou de atos praticados pelos administradores à margem de suas atividades funcionais, muitas vezes em proveito próprio, ou seja, situações nas quais a pessoa jurídica é a principal prejudicada pelos atos praticados pelos administradores.”

Cita doutrina com o mesmo entendimento.

Assim, sustenta que “considerando que os autos de infração objeto deste processo estão sendo cobrados da FMA, bem como que os agentes fiscais não apontaram qualquer infração funcional praticada pelos seus administradores, por violação da lei ou do estatuto social, é preciso concluir, também por este motivo, que não estão presentes os pressupostos para aplicação do art. 135, III, do CTN no caso concreto.”

Da ausência de “interesse comum” entre a FMA e os impugnantes – inaplicabilidade do art. 124, I, do CTN.

Alegam que o interesse comum de que trata o art. 124, I, do CTN, não é o interesse econômico e sim o interesse jurídico e que por isso a condição de sócios não pode ser utilizada para aplicar o citado dispositivo legal, que não seria uma norma de atribuição de responsabilidade à terceiro.

Defende que somente há que se falar em "interesse comum" entre pessoas que realizem, em conjunto, o "fato gerador" da obrigação tributária, de forma a assumirem a condição de contribuinte.

Cita doutrina com esse entendimento.

Sustenta que “o conceito de interesse comum previsto no art. 124, I, do CTN, não se presta para o fim de atribuir responsabilidade solidária entre a FMA e os seus sócios ou administradores. A responsabilidade dos diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas de direito privado é regulada pelo art. 135, III, do CTN. Por outro lado, a responsabilidade dos sócios é regulada pelo art. 134, VII, do CTN.”

Assim, os administradores das pessoas jurídicas de direito privado somente poderiam ser responsabilizados caso ficasse devidamente demonstrado que eles praticaram, pessoalmente, uma das condutas infracionais expressamente previstas no art. 135, III, do CTN. Do mesmo modo, os sócios somente podem ser responsabilizados na hipótese prevista no art. 134, VII, do CTN, que cuida da liquidação irregular de sociedade de pessoas.

Cita jurisprudência do CARF e do STJ.

Destaca, ainda, que a maior parte dos IMPUGNANTES sequer exercia qualquer papel na administração da FMA, possuindo uma participação meramente minoritária, a qual não ultrapassava 1,46% do capital social.

Dos pedidos

1 – Sejam julgados inteiramente improcedentes os autos de infração de IRPJ e CSLL;

2 – Sejam cancelados todos os Termos de Sujeição Passiva Solidária;

3 – Seja calculado o IRPJ e a CSLL exclusivamente em relação ao valor do ganho de capital correspondente à proporção da parcela do preço efetivamente recebida no ano-calendário de 2010, conforme previsto no art. 421 do RIR/99, com os devidos reflexos no cálculo da multa e dos juros;

4 - Seja anulada a cobrança da multa qualificada de 150%, assim como a cobrança de juros sobre a multa;

5 - Sejam deduzidos do principal cobrado, com as devidas repercussões em relação ao cálculo de multa e juros, os valores já recolhidos pelas pessoas físicas a título de IRPF.

6 - Provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, sem qualquer exceção, inclusive a juntada de novos documentos que porventura se façam necessários.

Na seqüência, foi proferido o Acórdão nº 02-68.812, que, em seguida, foi retificado pelo Acórdão 02-069.511, ambos proferidos pela 10ª Turma da DRJ/BHE, em razão de o sujeito passivo Marcelo Rodrigues Marco Antônio não ter sido citado no resultado do

juízo. Desta forma, feita a referida correção, lavrou-se o Acórdão 02-069.511, com o seguinte ementário:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2010

REVISÃO DE ACÓRDÃO.

Para a correção de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e a erros de escrita ou de cálculo existentes no acórdão, é proferido novo acórdão, nos termos do art. 21, § 1º, da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011.

PRODUÇÃO DE PROVAS. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS.

A apresentação de provas, no contencioso administrativo, deve ser feita juntamente com a impugnação, com observância das determinações previstas no art. 16 do Decreto 70.235/72 e art. 57, III e IV, §§1º e 4º do Decreto nº 7.574/2011, salvo se nas condições do § 6º do referido dispositivo.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2010

RESPONSABILIDADE PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SÓCIOS.

Os sócios, gerentes, administradores ou representantes da pessoa jurídica são responsáveis pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM.

As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário apurado.

NATUREZA DA RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS.

A responsabilidade de terceiros de que trata o art. 135 do CTN é pessoal, mas não exclusiva.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO.

Devem ser avaliados pela autoridade fiscal os efeitos tributários decorrentes de reorganização societária praticada por meio de operações que, isolada ou conjuntamente analisadas, se mostram desprovidas de propósito comercial, fundadas em atos que revelam um planejamento tributário abusivo, não oponível ao fisco, visando essencialmente evitar o pagamento de tributos devidos pela pessoa jurídica que conduziu e estruturou todo o negócio.

GANHO DE CAPITAL. CONTRIBUINTE.

Caracterizado o abuso de direito, desconsideram-se os efeitos do negócio jurídico realizado pelas pessoas físicas e tributa-se o ganho de capital na pessoa jurídica que era a titular da participação societária alienada.

REDUÇÃO DO CAPITAL SOCIAL. CONDIÇÃO. EXCESSO DE CAPITAL.

O capital social pode ser reduzido quando for excessivo em relação ao objeto social, ou seja, quando for maior que o necessário para o desenvolvimento do objeto social da sociedade empresária. Não caracteriza tal hipótese a intenção de vender a participação societária recebida em devolução do capital diretamente pelas pessoas físicas.

DEVOLUÇÃO DE CAPITAL A SÓCIO PELO VALOR CONTÁBIL.

O art. 22 da Lei nº 9.249/1995 afasta a presunção legal de distribuição disfarçada de lucro, mas não valida a devolução de capital pelo valor contábil quando realizada sem propósito negocial e em desrespeito à legislação comercial, notadamente o art. 1.082 do Código Civil.

IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. EFEITOS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO.

Para fins de lançamento no contexto de um planejamento tributário abusivo, deve ser considerado o recolhimento do imposto de renda pago pelas pessoas físicas, decorrente da mesma operação de venda de ações que resultou no ganho de capital omitido na pessoa jurídica.

VENDAS DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA A LONGO PRAZO. TRIBUTAÇÃO PELO REGIME DE CAIXA.

A opção pelo diferimento da tributação nas vendas de participação societária a longo prazo não deve ser aplicada pelas autoridades administrativas quando identificado abuso de direito. A tributação do ganho de capital deve ser realizada pela regra geral, ou seja, pelo regime de competência.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento da CSLL, na parte que compartilham o mesmo fundamento factual e desde que não haja nenhuma razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2010

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A multa de ofício qualificada será aplicada quando o procedimento fiscal evidenciar o planejamento tributário abusivo, perpetrado por meio de atos promovidos sem propósito negocial, com a finalidade única de não recolher os tributos devidos na pessoa jurídica que conduziu e estruturou todo o negócio que resultou no ganho de capital omitido.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União decorrente de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é devida a

incidência dos juros de mora calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do seu vencimento.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Após intimados (fls. 3277; 3272; 3273; 3274; 3275 e 3276), tanto a empresa autuada como os respectivos coobrigados apresentam, em peça única, tempestivamente, Recurso Voluntário, pugnando por seu provimento, onde apresentam argumentos que serão a seguir analisados.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

O recurso apresentado pela empresa autuada e coobrigados, em peça única, é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/1972. Portanto, dele conheço.

DA ANÁLISE DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Trata-se de exigência de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL), relativo ao ano-calendário de 2010, incidente sobre a apuração de ganho de capital ocorrido na venda de participação societária, além da aplicação da multa qualificada e juros de mora pertinentes, atribuindo-se ainda responsabilidade solidária aos diretores da empresa autuada, nos termos dos arts. 124, I, e 135, III, do CTN.

A infração fiscal foi apurada a partir da constatação fiscal de que as ações da ZAR, antes pertencentes à FMA (empresa autuada), foram transferidas aos membros da Família Marco Antonio, sob a justificativa de redução do capital e que, em seguida, estas pessoas físicas alienaram para Rede D'Or (FMG). Segundo a fiscalização, restou caracterizado o planejamento tributário abusivo que almejou transferir aos membros da Família Marco Antonio, de maneira ilícita, o ônus fiscal sobre o ganho de capital que deveria ser suportado pela FMA.

Assim, ao desconsiderar a venda da ZAR pelas pessoas físicas, a fiscalização atribuiu ganho artificialmente à FMA, com base na alegação de que não teria havido "motivação extratributária" para redução de capital da FMA. Veja-se trecho do Termo de Verificação Fiscal (TVF) neste sentido:

15 - O único propósito desta transferência de ações da ZAR (da FMA para Família Marco Antonio) foi o de furtiva e ilicitamente reduzir a tributação sobre o ganho de capital auferido na operação. Ao invés de a FMA assumir seu inafastável papel de alienante das ações da ZAR (e, conseqüentemente, o sujeito passivo das obrigações tributárias decorrentes da alienação), determinando sua carga tributária pela aplicação de uma alíquota total de 34%, sobre seu lucro fiscal (nele incluído o ganho de capital da operação), sa Família Marco Antonio (então detentora de 100% do capital social da FMA) dolosamente se arvorou - pouco antes da alienação da

FMG - da pretensa condição de alienante das ações (e de contribuinte das obrigações tributárias decorrentes da operação), planejando se valer da alíquota de 15%, aplicável sobre o ganho de capital auferido por pessoas físicas.

O que será demonstrado neste Termo de Verificação Fiscal é que essa "substituição artificial e apenas formal" do real alienante das ações da ZAR não eximiu a FMA de sua condição de contribuinte dos fatos geradores do IRPJ e da CSLL sobre o ganho de capital. Simplificadamente, pode-se dizer que a Família Marco Antonio tentou "economizar ilegalmente" o percentual de 19% (34% - 15%) do ganho de capital auferido na operação. O que será demonstrado é que essa ilícita "economia familiar e privada" teria como contrapartida uma lesão à Fazenda Nacional.

Por outro lado, sustenta a recorrente legalidade das operações realizadas, seja quando da redução de capital da FMA, seja na entrega da ZAR às pessoas físicas dos sócios, e ainda quando da efetivação posterior de sua venda. Pontua ainda que o prazo desta última operação não foi apenas de 49 dias após a redução de capital, pois a deliberação para o fato ocorreria em 08/04/2010 na reunião de quotistas, cuja ata de assembléia que aprovara a referida redução foi levada à registro na Jucesp e devidamente publicada no Diário Empresarial e no jornal "O DIA SP, em 15/04/2010. Assim, sustenta que entre a aprovação da redução de capital da FMA e a venda da ZAR pelas pessoas físicas decorreram quase 5 meses e não apenas 49 dias, conforme sustentado pela fiscalização.

Esclarece ainda que é fato incontroverso que quem figurou como parte e assinou o contrato de compra e venda foram as pessoas físicas da Família Marco Antonio e que os agentes fiscais jamais demonstraram existir qualquer "pacto simulatório" entre as partes do contrato de compra e venda da ZAR. Além disso, sustenta que a presença dos membros da Família Marco Antonio no contrato de compra e venda não ocorreu por qualquer tipo de farsa, dissimulação ou fingimento, pois ocorreu de maneira efetiva, possuindo eles a condição de beneficiários efetivos e verdadeiros titulares do ganho de capital realizado com a venda da ZAR.

Desta forma, no seu entendimento, foram as pessoas físicas que ostentaram a capacidade contributiva decorrente da venda da ZAR, tendo, inclusive, recolhido o imposto de renda devido sobre o ganho de capital realizado. A FMA, por sua vez, nunca recebeu os recursos financeiros decorrentes dessa venda, e por isso, não teria ela a capacidade contributiva para recolher os tributos reclamados pela fiscalização. Assim sendo, conclui que as operações realizadas ocorreram dos ditames da lei, sem quaisquer vícios que os maculem.

Sobre o ponto, a DRJ concorda com a fiscalização, e aduz que as operações realizadas foram efetuadas com apenas um objetivo: de evitar a tributação na pessoa jurídica autuada, a acrescenta que o procedimento adotado pela Impugnante não encontra amparo no art. 22 da Lei 9.249/95, pois, em sua ótica, apesar das operações serem aparentemente lícitas (redução do capital social, devolução aos sócios pelas pessoas físicas), foram realizadas de modo a evitar situações prévias nas normas de incidência tributária, e por isso, encontram-se viciadas com a pecha da simulação.

Pois bem. A primeira questão que deve ser verificada diz respeito à legitimidade ou não da redução de capital social e da subsequente entrega de ativos à acionista por valor contábil.

Como já demonstrado em outros julgados, perfilho o entendimento de que a redução do capital social de atividade desenvolvida pela empresa autuada deve ser de competência exclusiva da Assembléia Geral, desde que não haja prejuízos a credores, e não seja hipótese de simulação. Assim, apenas os acionistas, que assumem o risco do negócio, possuem legitimidade para definir o montante necessário para o desempenho das atividades da empresa.

Aprovada a deliberação pela redução do capital social, a entrega de bens e direitos a acionistas, em devolução de capital, pode ocorrer uma das hipóteses previstas no artigo 22 da Lei nº 9.249, de 1995, pois, como se vê, o próprio legislador possibilitou que as pessoas jurídicas, ao entregarem bens ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, poderiam avaliar tais bens pelo valor contábil ou de mercado. Confira-se os termos da lei citada:

Art. 22. Os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado.

Desta forma, trata-se de possibilidade legal posta à disposição do contribuinte pelo artigo 22 da Lei 9.249, de 1995. A legislação tributária oferece aqui uma expressa e inequívoca opção a ser realizada pelo contribuinte, quando da devolução de bens e direitos a sócio ou acionista, a título de devolução do capital social: o contribuinte pode decidir por devolver os ativos a valor de mercado, apurando, então ganho de capital na operação (§1º do art. 22 da Lei nº 9.249/95), ou pode devolver os bens e direitos a valor contábil, não apurando, conseqüentemente, ganho tributável.

Tal opção legal, ao meu ver, não difere de outras opções legais do contribuinte, como as opções pela forma de tributação: não havendo vedações, pode a pessoa jurídica optar pelo lucro presumido ou pelo Simples Nacional em detrimento à regra geral do lucro real. Ou, em relação aos optantes pelo lucro real, optar pela apuração trimestral ou anual, e assim por diante.

Veja-se que, se fossem os acionistas que integralizassem capital na pessoa jurídica, também poderia optar por transferir as ações a valor constante em suas declarações de renda ou a valor de mercado. Optando pelo valor de mercado, deveriam oferecer à tributação o ganho de capital correspondente, porém, ressalte-se, trata-se do opção do contribuinte, o que impede que a fiscalização obrigue realizar uma opção em detrimento de outra.

No caso concreto, com a devida vênia, a autoridade fiscal parece querer impor ao contribuinte a opção mais onerosa. Ora, se o próprio legislador quis deixar ao talante das pessoas jurídicas a escolha de uma entre duas opções, não cabe ao fisco questionar tal escolha, a não ser que vislumbre alguma patologia no caso concreto, tal como simulação, o que não existiu.

No caso, como relatado, a fiscalização acusa o contribuinte ter realizado planejamento tributário abusivo, apontando ter ocorrido abuso de direito e falta de propósito negocial desde a redução do capital social até a venda direta das ações da ZAR pelas pessoas físicas dos sócios da FMA, pois em sua ótica, existiu intenção de reduzir a carga tributária, e por conseguinte, modificação da característica essencial do fato gerador (sujeição passiva

tributária), de tal modo a reduzir o montante do imposto devido (34% a título de IRPJ e CSLL para 15% a título de IRPF).

Não penso assim.

A redução do capital social da recorrente ocorreu dentro dos ditames da lei, não havendo nos autos demonstração (prova) de ter ocorrido qualquer pacto simulatório ou prejuízos a credores. Nessas circunstâncias, não há como mitigar ou retirar a soberania da Assembleia pela deliberação da redução do capital, quando cabe exclusivamente a ela, repita-se, a determinação do capital social adequado para o desempenho das atividades sociais da empresa.

Também não há que se falar em simulação entre as partes do contrato de compra e venda da ZAR, como se as pessoas físicas da Família Marco Antonio tivessem atuadas como interpostas pessoas na alienação da ZAR. Penso que a presença dos membros da Família Marco Antonio no referido contrato ocorreu de forma efetiva, possuindo eles a condição de beneficiários efetivos e verdadeiros titulares do ganho de capital, tanto que o produto da operação passou a integrar o patrimônio dessas pessoas (e não da pessoa jurídica!), que recolheram o imposto de renda devido sobre o ganho de capital realizado.

Também considero razoável a justificativa apresentada pelos recorrentes que a participação societária na ZAR não foi originalmente adquirida pela FMA, vez que herdada pelos patriarcas da Família Marco Antonio, os quais, na essência, sempre mantiveram o controle dessa sociedade, juntamente com a Família Vasone. Dessa forma, explica que a ZAR foi transferida para a FMA apenas para facilitar o exercício do controle societário da Família Marco Antonio, não possuindo sequer outros ativos ou atividades relevantes, servindo, portanto, como um simples veículo para o referido controle. Portanto, não faz sentido que, na devolução da ZAR aos membros da Família Marco Antonio, a título de redução de capital da FMA, houvesse tributação de ganho de capital à alíquota de 34% e nem, pela mesma razão, que a venda desse ativo tivesse que ser feita pela FMA.

Também não há que prevalecer o entendimento de desconsiderar a venda da ZAR pelas pessoas físicas, atribuindo-se ganho artificialmente à FMA, com base na alegação de que **não** teria havido **motivação extratributária** para **redução de capital da FMA**, sob o argumento de que as tratativas para a alienação da ZAR teriam sido iniciadas anteriormente àquela operação societária (itens 78 a 89 do TVF).

Para "comprovação" de que as tratativas relativas à negociação da venda da ZAR teriam se iniciado antes da redução de capital da FMA, os agentes fiscais fazem referência a dois "documentos": (i) um acordo de confidencialidade, datado de 22.04.2010; e (ii) uma minuta de contrato de compra e venda, vertida em inglês, datado de 14.07.2010.

Quanto ao acordo de confidencialidade, verifico que não há assinatura de quaisquer das partes, sendo uma simples minuta apócrifa, cuja autenticidade não se confirmou. Ao contrário do que foi sugerido pela DRJ, isto não significa acordo de confidencialidade. O mesmo se diga da suposta minuta de compra e venda de ações da ZAR, a qual não passa de folhas de papel em inglês, também desprovida de qualquer assinatura.

Vê-se ainda que a redução de capital da FMA foi deliberada por meio de Reunião de Quotistas realizada em 08.04.2010, portanto, anteriormente às datas constantes das referidas minutas. Desta forma, ainda que simples minutas desprovidas de assinaturas

pudessem ser consideradas como "prova", a deliberação para redução de capital da FMA ocorreu antes das referidas minutas.

Acrescente-se que nessas minutas quem figura como parte vendedora, juntamente com o fundo de investimentos pertencente à Família Vasone, não é a FMA, e sim as pessoas físicas da Família Marco Antonio. Dessa forma, caso se admitisse a sua veracidade, essas minutas também comprovariam, em tese, que a intenção das partes foi que a venda da ZAR fosse efetuada pelas pessoas físicas, as quais negociaram diretamente como a parte compradora. De toda forma, penso que negociações entabuladas com base em simples minutas sem assinaturas, ainda que tenham ocorrido, são incapazes de produzir qualquer efeito jurídico, e nem servem para determinar o verdadeiro alienante da ZAR.

Por outro lado, compartilho o entendimento de que os contribuintes possuem o direito de organizar os seus negócios com o objetivo de diminuir a sua carga tributária (elisão fiscal). O que não se tolera é unicamente a realização de negócios simulados ou fraudulentos (evasão fiscal). Nas palavras do Prof. Paulo de Barros Carvalho:

Ainda que a opção do particular tenha por objetivo diminuir a carga tributária, ela seria lícita e perfeitamente válida, não podendo ser desconsiderada pelo agente fiscal. Distinguem-se neste critério, portanto, "elisão" e "evasão fiscal". Enquanto a primeira (elisão) é lícita, consistindo na escolha de formas de direito mediante as quais não se dá a efetivação do fato tributário, e conseqüentemente, impedindo o nascimento da relação jurídica, a segunda (evasão) decorre de operações simuladas em que, ocorrido fato de relevância para o direito tributário, pretende-se ocultá-lo, mascarando o negócio praticado¹.

Com efeito, a elisão fiscal encontra fundamento em diversos princípios e garantias constitucionais, explícitos ou implícitos, entre eles, os princípios constitucionais da autonomia da vontade, livre iniciativa e liberdade contratual (art. 5º, caput, e art. 170), os quais pressupõem não apenas a liberdade de celebração, mas igualmente a liberdade de escolha do tipo contratual mais adequado, inclusive tendo em vista a redução da carga tributária.

Desta forma, a alegação de que a redução de capital da FMA foi motivada por razões exclusivamente tributárias, ainda que fosse verdadeira, jamais poderia servir como fundamento válido para a desconsideração da venda da ZAR pelas pessoas físicas, como pretendem os agentes fiscais. Vejamos a lição de Hugo de Brito Machado:

Ocorre que o propósito exclusivamente tributário de evitar, reduzir ou postergar um tributo coincide com o objetivo essencial de toda e qualquer empresa, que é o de obter lucro. Não é razoável, portanto, entender que na escolha da forma de exercer suas atividades, a empresa desconsidere o ônus da tributação.

A nosso ver, portanto, pode a empresa escolher determinada forma jurídica para a prática de seus atos ou negócios tendo propósito exclusivamente tributário. Isto não torna ilícitos os seus atos, que, assim, não podem ser desconsiderados pela autoridade da Administração Tributária. A empresa pode, sim, fazer seu planejamento tributário, como tal entendido o planejamento de suas atividades econômicas, com o propósito exclusivamente tributário - vale dizer: tendo como motivo a eliminação, a redução ou a postergação de tributos.²

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Derivação e Positivção no Direito Tributário. Vol I. São Paulo: Noeses. 2012. p. 83

² MACHADO, Hugo de Brito. "Introdução ao Planejamento Tributário". São Paulo: Malheiros. 2014. p.116.

Na mesma linha, cite-se novamente o Prof. Paulo de Barros Carvalho:

Sem dúvida, é legítima a técnica de organização preventiva dos negócios jurídicos a serem praticados, visando à economia de tributos. Nestes casos, o particular opta por praticar atos que não se enquadrem nos modelos das normas jurídicas tributárias, alcançando, porém, resultado econômicos semelhantes àqueles decorrentes da concretização dos fatos que fariam nascer débitos tributários.

(...)

São, pois, lícitos os atos dos particulares que objetivam a reestruturação e reorganização dos seus negócios, com a criação, transformação e até extinção de pessoas jurídicas. A própria Constituição da República, ao garantir o direito de propriedade (art. 5º, XXII) e a autonomia da vontade (art. 5º, IV, IX, XIII, XV e XVII, c/c o art. 170 e seus incisos), dos quais decorre a liberdade de contratar, confere ao contribuinte a permissão para ordenar-se do modo que entender mais vantajoso, ainda que sua opção acarrete consequências fiscais mais benéficas para o particular.

(...)

A desconsideração do negócio somente é possível quando verificada - e comprovada - a ilicitude da conduta praticada pelo contribuinte; ao contrário, se o ato é lícito, sua desconsideração é inconcebível.³

PAULO AIRES BARRETO

De nossa parte, entendemos que não há óbice em nosso ordenamento jurídico à realização de negócios, mediante utilização de formas lícitas. A busca pela redução de tributos não qualifica ofensa à boa-fé na estruturação de determinada operação, não representa prática atentatória aos bons costumes, e não implica violação ao fim econômico ou social de um direito. Vale dizer, se o abuso de direito tivesse sido inserido, de forma inequívoca, no Código Tributário Nacional - o que, repete-se, não ocorreu - ainda assim não veríamos como qualificar a operação que tenha por fim específico a redução de carga tributária de abusiva.⁴

Desta forma, ao desconsiderar os negócios jurídicos celebrados, com base na alegação de que as partes envolvidas foram motivadas exclusivamente pela economia de tributos, entendo que tal atitude significa anular a liberdade de auto-organização dos contribuintes, ou seja, a própria possibilidade de elisão fiscal, obrigando-os a executar os seus negócios da maneira mais onerosa do ponto de vista fiscal.

Como adverte SAMPAIO DORIA

Esse moralismo oblíquo, que na alternativa exige a escolha do processo mais oneroso, contraria ademais o princípio fundamental da "liberdade de conduta ou opção" do indivíduo, que é o pressuposto racional da elisão, uma vez para ela adequadamente qualificado como "liberdade de conduta ou opção legal não simulada".⁵

³ Op. cit. p. 77-80

⁴ "Planejamento Tributário: Perspectivas Jurisprudencias", in Grandes Questões Atuais de Direito Tributário. 15º Volume. São Paulo: Dialética. 2001. p. 304.

⁵ "Elisão e evasão fiscal". São Paulo, 1971. p. 83

Cumprе esclarecer, ainda, que não se deve confundir a exigência de "motivo extratributário", pretendida, como nos parece, pela fiscalização, com o requisito de "propósito negocial", assim entendido em seu sentido próprio de "causa típica" do negócio jurídico, representativa da sua finalidade econômica ou social. A propósito dessa distinção, diz Fábio Piovesan Bozza:

A falta de propósito negocial revela a incompatibilidade entre a causa concreta e a causa abstrata e constitui indício importante na identificação da simulação, de acordo com a teoria causalista do negócio jurídico. Traduz a hipótese em que a adoção de determinado ato ou negócio jurídico mostra-se inconsistente e antagônica com o comportamento das partes.

É o comportamento que está sob julgamento, e não a motivação ou o sentimento das partes que, como regra, são irrelevantes para o Direito. É essa diferenciação que dará subsídio para distinguir o propósito negocial, de índole objetiva e relacionado à causa concreta, do motivo extratributário, de índole subjetiva.

Em consequência, a ausência de motivo extratributário não é equivalente à ausência de propósito negocial ou ao vício de causa que pode afetar a validade do negócio jurídico.⁶

Como exemplo de ausência de propósito negocial (vício de causa), o mesmo autor menciona a chamada operação "casa-separa", na qual há um evidente desconformidade entre a conduta efetiva das partes e a função que caracteriza o negócio societário, que é a exploração conjunta de uma atividade econômica visando à repartição dos resultados auferidos:

Na análise das operações "casa-separa" pela jurisprudência administrativa federal, a identificação da simulação restou bem caracterizada, por meio da falta de propósito negocial. Na espécie, houve a constituição de uma pessoa jurídica (ou a utilização de uma já existente) como pretenso objetivo de conduzir empreendimento econômico dito de interesse comum entre as partes, mas que dias ou horas depois foi desfeito para possibilitar a troca patrimonial de ativos - geralmente, dinheiro por participações societárias - entre aqueles que se diziam sócios.⁷

A distinção entre falta de propósito negocial (ausência de causa) e "motivação exclusivamente tributária" também pode ser observada em diversos acórdão do CARF, dentre os quais se pode citar como exemplo, o Acórdão proferido nos autos do Processo nº 10469.721945/2010-03.

(..) PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MOTIVO DO NEGÓCIO. CAUSA DO NEGÓCIO. LICITUDE. Motivo do negócio é a razão subjetiva pela qual o contribuinte faz o negócio jurídico. Causa do negócio ou sua função econômica é o efeito que o negócio produz nas esferas jurídicas dos partícipes. O motivo ilícito implica em nulidade, quando declarada por um Juiz. Se a motivação do negócio é economia tributária, não se pode falar em motivo ilícito.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MOTIVO DO NEGÓCIO. CONTEÚDO ECONÔMICO. PROPÓSITO NEGOCIAL. LICITUDE. Não existe regra federal ou nacional que considere negócio jurídico inexistente ou sem efeito se o motivo de sua prática foi apenas economia tributária. Não tem amparo no sistema jurídico a tese de que negócios motivados por economia fiscal não teriam "conteúdo econômico" ou

⁶ "Planejamento Tributário e Autonomia Privada". São Paulo: Quartier Latin, 2015. 241-242

⁷ Op. cit., p. 242

"propósito negocial" e poderiam ser desconsiderados pela fiscalização. Lançamento deve ser feito nos termos da lei.

Como se percebe, a ausência de causa é um vício grave que compromete a própria veracidade do negócio jurídico, não podendo ser equiparada à simples ausência de "motivo extratributário". A ausência de causa é o que ocorre no caso de operações simuladas, existentes unicamente no papel e destituídas de substância econômica, que não é a hipótese destes autos.

No presente caso, todos os negócios jurídicos praticados (redução de capital da FMA, compra e venda da ZAR pelas pessoas físicas, etc) produziram todos os efeitos jurídicos, conferiram e transferiram direitos aos seus verdadeiros titulares, não ocorrendo qualquer desconformidade entre as fórmulas jurídicas utilizadas e a conduta efetivamente praticada pelas partes.

Enfim, a alegada "motivação exclusivamente tributária" não pode ser equiparada à falta de "propósito negocial" (i.e ausência de causa), não servindo como fundamento jurídico para desconsideração dos negócios jurídicos efetivamente praticados entre as partes. Nessa linha, é importante destacar que o direito positivo brasileiro somente autoriza a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de economia tributária nas hipóteses de fraude ou simulação (CTN, art. 149).

Na consideração da doutrina que acaba de ser exposta, não se pode cometer o engano de confundir causa de ato ou negócio jurídico com motivo das partes. Muito menos se pode pensar que quando a doutrina refere à vício da causa, está se referindo a algum motivo, pois ela alude à própria simulação, como já prelecionava ORLANDO GOMES, para quem a simulação não se confunde com os vícios do consentimento, pois corresponde a vício da causa do próprio negócio: "*A simulação distingue-se dos vícios do consentimento porque a divergência entre o que querem as partes e o que declaram é produzida deliberadamente. /trata-se de vício da causa. O contrato aparente chama-se contrato simulado ou outro, contrato dissimulado*".⁸

Como exposto, a causa (causa objetiva, causa jurídica, causa de atribuição patrimonial, ou outras denominações conforme a preferência de cada autor) representa a função econômica ou social do ato ou negócio, função esta que a lei atribui a ele, e é sempre imutável, independentemente da vontade das partes para realizar o ato ou negócio.

Por isso, o motivo das partes é irrelevante e não altera o ato ou negócio jurídico, nem seus efeitos, sendo relevante apenas se for motivo ilícito, for comum às partes e for determinante do negócio, caso em que a lei declara que o ato ou negócio é nulo (art. 160, inciso III).

Realmente, a causa do contrato de compra e venda, por exemplo, é sempre a transferência da propriedade contra o pagamento do preço fixado em moeda corrente. Isto não muda se o motivo de o vendedor desfazer-se do bem porque não lhe serve mais ou porque precisa de dinheiro, tanto quanto não muda se o motivo do comprador (que não coincide com o do vendedor) for comprar para revender a coisa, ou para dá-la de presente a alguém.

⁸ GOMES, Orlando, Introdução ao Direito Civil, rio de Janeiro: Forense, 10ª ed., p. 440

Espancando qualquer confusão, FLÁVIO TUDISCO demonstrou a nítida distinção entre causa do negócio e motivos das partes⁹, e a enriqueceu com a seguinte transcrição do Ministro MOREIRA ALVES¹⁰.

A causa de um negócio jurídico difere dos motivos que levaram as partes a realizá-lo. Com efeito, a causa se determina objetivamente (é a função econômico-social que o direito atribui a determinado negócio jurídico); já o motivo se apura subjetivamente (diz respeito aos fatos que induzem as partes a realizar o negócio jurídico). No contrato de compra e venda, a causa é a permuta entre a coisa e o preço (essa é a função econômica-social que lhe atribui o direito objetivo; essa é a finalidade prática a que visam, necessária e objetivamente, quaisquer que sejam os vendedores e quaisquer que sejam os compradores); os motivos podem ser infinitos (assim, por exemplo, alguém pode comprar uma coisa para presentear com ela um amigo).(...) A distinção entre causa e motivo é importante porque, em regra, a ordem jurídica não leva em consideração o último.

Por isso TUDISCO observou com extrema propriedade¹¹:

Assim, enquanto a causa é função típica de um dado negócio, o motivo é a razão metajurídica que induziu à sua celebração¹².

ORLANDO GOMES também tratou dos motivos para uma pessoa vender determinado bem, e asseverou: "esses motivos pessoais são, de regra, irrelevantes para o Direito. Ao ordenamento jurídico não interessa em princípio, a razão íntima que determinou, no sujeito, a vontade de fazer a atribuição patrimonial".¹³

Em suma, não há qualquer base legal para utilização do conceito de "ausência de motivação extratributária", como fundamento autônomo para descon sideração dos efeitos tributários da venda da ZAR pelos membros da Família Marco Antonio. Pelo contrário, conforme visto, o objetivo de economia tributária corresponde a uma finalidade legítima e protegida pela Constituição Federal.

Assim, devem ser rejeitadas as considerações pontuadas pela fiscalização e decisão recorrida, concluindo-se que as operações praticadas são lícitas, reais e resultam do regular cumprimento da legislação em vigor, não havendo, no caso, qualquer abuso de planejamento tributário.

Logo, impõe-se cancelar esta exigência.

Por fim, com referência à exigência de **IRPJ** no valor de **R\$ 1.714.902,86**, observa-se que a autoridade lançadora constatou que a FMA contabilizou deságio no valor de R\$ 2.819.017,84 na aquisição do investimento na ZAR no ano-calendário de 2002, e pontuou que tal deságio deveria compor o custo do investimento para fim de determinação do ganho de capital apurado.

⁹ TUDISCO, Flávio, "A Causa dos Negócios Jurídicos, a Prevalência da Substância sobre a Forma e o Direito Tributário Brasileiro", Direito Tributário Atual, nº 22, coedição do Instituto Brasileiro de Direito Tributário e da Editora Dialética. São Paulo. 2008, p.207

¹⁰ Remissão a ALVES, José Carçlos Moreira. Direito Romano. volume I, 13ª ed. São Paulo. Forense. p. 151

¹¹ Op. cit. p. 207

¹² op. cit. p. 207

¹³ GOMES, Orlando. Introdução ao Direito Civil. Rio de Janeiro. Editora Forense. 10ª ed. p. 353.

Assim, elaborou demonstrativo (item 134 e 135 do TVF), evidenciando o valor do deságio já oferecido à tributação do IRPJ e da CSLL antes do evento que resultou na transferência das ações da ZAR aos membros da Família Marco Antônio e, em seguida, levando-se o valor original do deságio, concluiu existir **saldo de deságio** que ainda remanesceria sem tributação do IRPJ.

Sobre o ponto, tanto a decisão recorrida como o recurso do contribuinte não abordaram diretamente essa questão, cuidando-se de abordar o tema apenas **indiretamente** quando do tópico "diferimento da tributação dos ganhos decorrentes da venda a longo prazo de bens do ativo permanente".

Nos termos da decisão recorrida, não deveria ser aplicado o artigo 421 do RIR/99, tributando o ganho apenas na proporção das parcelas efetivamente recebidas (regime de caixa), e, sim, a regra geral, que é a tributação do ganho de capital pelo regime de competência. Por outro lado, o contribuinte entende justamente o contrário, ou seja, que no caso de venda a longo prazo de bens do ativo permanente, a pessoa jurídica tem o direito a um regime de diferimento da tributação do ganho de capital auferido.

Ocorre que, como se viu, não se aplica o artigo 421 do RIR/99 a esta parte do lançamento, pois o valor reclamado aqui diz respeito ao saldo de deságio contabilizado pela FMA na aquisição do investimento na ZAR, por não ter sido oferecido à tributação no momento da saída do investimento da referida pessoa jurídica. Tal discussão não se confunde com a matéria relativa à definição da sujeição passiva do fato gerador do ganho de capital quando da venda da ZAR, tratada no tópico anterior.

Para melhor clareza, vale reproduzir a tabela elaborada pela fiscalização, pois detalha a apuração do valor do deságio que até então foi oferecido à tributação, identificando, inclusive, o valor reclamado:

| Ano-calendário em que o valor foi tributado | Valor do deságio que já foi oferecido à tributação do IRPJ e da CSLL pela FMA | |
|---|---|------------------------|
| | IRPJ | CSLL |
| 2002 | R\$ 0,00 | R\$ 23.491,82 |
| 2003 | R\$ 0,00 | R\$ 281.901,84 |
| 2004 | R\$ 0,00 | R\$ 281.901,84 |
| 2005 | R\$ 0,00 | R\$ 281.901,84 |
| 2006 | R\$ 0,00 | R\$ 281.901,84 |
| 2007 | R\$ 0,00 | R\$ 281.901,84 |
| 2008 | R\$ 0,00 | R\$ 281.901,84 |
| 2009 | R\$ 281.901,84 | R\$ 281.901,84 |
| 2010 | R\$ 822.213,14 | R\$ 822.213,14 |
| Valor total do deságio já tributado | RS 1.104.114,98 | RS 2.819.017,84 |

Tabela 3 – Apuração do valor do deságio já oferecido à tributação do IRPJ e da CSLL

Levando-se em conta o valor original do deságio, no valor de R\$ 2.819.017,84, na aquisição do investimento pela empresa autuada FMA, depreende desta tabela que a sua integralidade já fora anteriormente tributada para fim de apuração da CSLL. Todavia, um saldo de deságio no valor de **R\$ 1.714.902,86** (R\$ 2.819.017,84 – R\$ 1.104.114,98) ainda remanesce sem ter sido oferecido à tributação do IRPJ, sem que fosse apresentada pela FMA qualquer justificativa.

Deste modo, mantém-se este item da infração.

Da Multa Qualificada (relacionada ao item mantido)

Neste item, o único fundamento utilizado pela fiscalização para aplicação da multa qualificada foi a alegação de que não teria havido motivação extratributária para a redução do capital da FMA. Veja-se os seguintes trechos extraídos do TVF:

142. A Lei nº 9.430/96 (com redação atualmente dada pela Lei nº 11.488/2007) constitui o diploma legal que dispõe acerca das multas aplicáveis nos casos de lançamento de ofício. Na situação em comento, há que se destacar a previsão contida no seu artigo 44, inciso I, combinado com o § 1º:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(....)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

143. Por ser pertinente ao caso sob exame, cabe aqui também ressaltar o que preceituam os artigos 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, expressamente referidos no dispositivo antes transcrito:

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

144. Diante das informações reunidas no curso deste procedimento fiscal – como já detalhadamente antes exposto –, resta inafastável concluir pela subsunção dos fatos caracterizadores da infração ora apontada às normas que veiculam a exasperação da multa de ofício aplicável sobre créditos tributários objeto de lançamento de ofício, como se passa a discorrer.

145. As minuciosas descrições das operações engendradas e as circunstâncias já antes destacadas ao longo deste Termo de Verificação Fiscal denotam o claro e evidente objetivo doloso de impedir que o ganho de capital decorrente da alienação das ações da ZAR fosse auferido (e, conseqüentemente, tributado) pela FMA. Com a transferência das ações da ZAR arditosamente engendrada, intentou-se que o ganho de capital fosse artificialmente auferido e tributado pelos membros da Família Marco Antonio, os quais “coincidentemente” detinham a integralidade do capital social da própria FMA. Como já se discutiu anteriormente, a ilícita e abusiva manobra se fundou no fato da carga fiscal incidente sobre o ganho de capital auferido pelas pessoas físicas ser significativamente menor do que aquela incidente sobre o ganho de capital das pessoas jurídicas.

146. Abstraindo-se de uma preocupação mais rigorosa com o sentido técnico-jurídico dos institutos e visando-se apenas e tão somente a uma melhor compreensão dos fatos sob exame, pode-se dizer que, com o estratagema arquitetado, buscou-se ilícita e artificialmente “transferir” o fato gerador da obrigação tributária da fiscalizada para os seus sócios, e não simplesmente transferir as ações da fiscalizada para os seus sócios com fundamento em razões econômicas e/ou negociais (até porque tais ações foram logo em seguida alienadas).

147. Conforme fartamente já se discorreu em itens anteriores, restou demonstrado que a transferência de ações da ZAR, as quais pertenceram por quase 8 anos à fiscalizada, não teve qualquer propósito negocial. As verdadeiras “desculpas” apresentadas pela FMA para justificar a transferência (v. parágrafos 60 e seguintes) se mostraram inverossímeis e foram refutadas neste Termo de Verificação Fiscal. Não foi apresentado sequer um único motivo plausível, fundado em razões extratributárias, que justificasse a transferência das ações da ZAR para os sócios (pessoas físicas) da fiscalizada. O injustificável e fugaz “passeio” das ações da ZAR pelo patrimônio dos membros da Família Marco Antonio, além de tornar a operação como um todo desnecessariamente mais complexa e onerosa, teve como único propósito reduzir a carga fiscal incidente sobre o ganho de capital.

148. É imperioso ainda destacar que esta fiscalização também ofereceu aos sócios da FMA a oportunidade para que apresentassem as verdadeiras razões que justificaram a transferência de ações da ZAR. Mesmo assim, nenhuma razão extratributária plausível foi apresentada, o que apenas corrobora que o propósito da operação foi o de lesar a Fazenda

Nacional, ao reduzir ilícita e dolosamente a carga tributária incidente sobre o ganho de capital.

149. A minuta do Acordo de Confidencialidade apresentada pela Rede D'Or São Luiz torna ainda mais cristalino o intuito unicamente tributário da transferência de ações da ZAR, já que esse documento comprova que, ao tempo em que tais ações ainda pertenciam à FMA, seus sócios já haviam iniciado as tratativas para sua alienação.

150. Não se pode também esquecer que a ardilosa manobra contou com a participação de todos os cinco membros da Família Marco Antonio. Note-se que a transferência de ações da ZAR, materializada pela 7ª Alteração do Contrato Social da FMA (Doc. 06), foi aprovada pelos cinco sócios da fiscalizada. Todos eles concorreram, de maneira dolosa e em clara "harmonia", para a implementação da ilícita redução da carga fiscal. Essa "harmonia" também se mostrou patente no curso das ações fiscais contra eles instauradas, tendo todos eles apresentado à fiscalização as mesmíssimas alegações acerca da operação (v. parágrafo 74).

151. Assim, por tudo que até aqui se expôs ao longo deste Termo de Verificação Fiscal, impõe-se a qualificação da multa de ofício sobre os créditos tributários de IRPJ e de CSSL ora constituídos.

Ocorre que, como visto, não restou configurado o dolo específico necessário para aplicação da exasperação pretendida, muito menos se delimitarmos, como de fato deve ser delimitada, a infração mantida. Não há que se falar na prática de qualquer ato fraudulento ou simulação capaz de justificar a aplicação da multa qualificada de 150%, a qual é reservada para situações extremas e gravíssimas, onde fique provado o mencionado dolo.

Penso, no caso, ter restado caracterizado apenas o cometimento de infração à legislação fiscal, que justifica apenas a aplicação da multa de 75% prevista legalmente, não sendo suficiente a motivação apresentada nesta infração para caracterizar o intuito de fraude.

Como se viu, **a infração mantida** diz respeito apenas a existência de **saldo de deságio** que ainda remanesceria sem tributação do IRPJ. Nada há de dolo imputado a esta infração. Sem acusação de dolo não há que subsistir a multa qualificada, devendo, por isso, ser reduzida para 75%.

Da Responsabilidade Tributária (infração mantida)

Conforme relatado, a fiscalização emitiu o Termo de Responsabilidade Solidária contra Ruy Marco Antonio e Maristela Rodrigues marco Antonio, os quais exerciam conjuntamente o papel de "Diretores da FMA", fundamentado nos arts. 124, I, e 135, III, do CTN.

Com referência ao art. 135, III, do CTN, penso que este artigo não estabelece uma hipótese de responsabilidade solidária dos administradores, conjuntamente com a pessoa jurídica representada. Pelo contrário, cuida de hipótese de responsabilidade pessoal e exclusiva dos administradores, aplicável em situações muito específicas nas quais o nascimento da

obrigação tributária resultou de atos praticados pelos administradores à margem de suas atividades funcionais, muitas vezes em proveito próprio, ou seja, situações nas quais a pessoa jurídica é a principal prejudicada pelos atos praticados pelos administradores.

Desta forma, das duas uma: (i) ou se está diante de uma situação na qual os administradores agiram dentro dos seus poderes normais de gestão e representação, caso em que a sociedade representada é a única responsável pelo pagamento do débito tributário; (ii) ou se está presente uma situação na qual os administradores agiram com excesso de poderes, extrapolando um limite funcional derivado da lei ou do estatuto social, caso em que os administradores são os únicos responsáveis pelo pagamento do tributo, com exclusão da responsabilidade da empresa.

No presente caso, como a cobrança dos débitos tributários é realizada em nome do devedor principal, por este motivo, já se conclui que deve ser afastada a atribuição simultânea de responsabilidade solidária dos diretores da empresa atuada.

Além disso, ainda há um outro argumento autônomo que possui igualmente o condão também de afastar dita responsabilidade: os agentes fiscais não comprovaram qualquer infração funcional praticada pelos seus administradores, por violação da lei ou do estatuto social.

Para atribuir-se responsabilidade aos Diretores da empresa atuada, deveria a fiscalização comprovar que os coobrigados teriam agido com excesso de poderes, ou extrapolando as suas atribuições próprias de gestão. Ora, não se apontou sequer qual o dispositivo legal ou regra estatutária teria sido violada por estas pessoas, muito menos como essa suposta violação teria ocorrido.

É ônus da Administração Fazendária a individualização da conduta fraudulenta supostamente praticada por cada administrador, pois entendendo inadmissível a generalização de condutas. Do mesmo modo, a prova da fraude deve ser feita de maneira individualizada, em relação a cada diretor.

Com efeito, considerando que a responsabilidade do artigo 135 do CTN representa uma penalidade pela prática de ato ilícito, é evidente que somente o próprio autor da infração pode sofrer as suas conseqüências, não podendo essa responsabilidade ser generalizada e atribuída indistintamente a todos os Diretores da FMA, sem que tenha sido demonstrado no que consistiu a suposta infração cometida por cada um. Cada diretor responde apenas pelas suas próprias ações e omissões.

A jurisprudência do CARF também deixa clara a necessidade de individualização das condutas praticadas por cada administrador para que lhe seja atribuída a responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN, bem como da demonstração (prova) de que praticaram um ato ilícito (fraude/simulação) de maneira dolosa, senão vejamos:

RESPONSABILIDADE DE TERCEIRO. NECESSIDADE DE INDICAR A CONDUTA ILÍCITA PRATICADA PELO AGENTE E O REFLEXO DESTA NO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO. O sócio, o gerente ou administrador pode vir a ser terceiro responsável não pelo fato de guardar tal condição, mas sim por ato ilícito que venha a praticar. Neste sentido, para se atribuir responsabilidade aos diretores, é necessário apontar a conduta praticada por estes. No caso dos autos, atribuiu-se a responsabilidade com base no artigo 135, III, do CTN, que trata de "atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou

estatutos". No entanto, a autoridade autuante não descreveu um único fato supostamente praticados pelos agentes indicados que refletisse conduta destes caracterizando infração à lei ou aos estatutos da empresa. Em síntese, imputou-se responsabilidade pelo simples fato de que o nome das referidas pessoas constava da ata de eleição do Conselho de Administração, situação que revela absolutamente incabível. Recurso de ofício negado. Recurso Voluntário Provido em Parte (Processo 10510.722642/2011-72, Acórdão 1402-001.197, Data da Sessão: 13.9.2013).

Desta forma, somente cabe cogitar-se da responsabilidade dos Diretores da FMA, caso tenha sido demonstrado que eles praticaram atos fraudulentos ou simulados, de maneira deliberada, valendo-se de meios claramente ilícitos para economia de tributos, ou seja, diante de uma hipótese clara de sonegação fiscal. Não é esse, evidentemente, a situação de que se cuida no presente processo.

Com referência à atribuição de responsáveis solidários à todos os membros da Família Marco Antonio, utilizando-se com fundamento o art. 124, I, do CTN, também não há como reconhecer a solidariedade.

Penso que incorre em equívoco afirmar que entre o contribuinte e seus sócios há "interesse comum", sob a premissa adotada de que todos os sócios obtiveram benefício comum com a redução da carga tributária resultante do abuso de direito. Não se pode identificar o conceito de "interesse comum" previsto no art. 124, I, do CTN, com o conceito de "interesse econômico".

Com efeito, a melhor doutrina nacional e a jurisprudência (judicial e administrativa) deixam claro que o conceito de "interesse comum", referido no art. 124, I, do CTN, possui uma **dimensão jurídica** própria, e não um significado meramente econômico.

Nesse sentido, é a lição de LUIS EDUARDO SCHOUERI:

Mesmo que duas partes em um contrato fruam vantagens por conta do não recolhimento de um tributo, isso não será, por si, suficiente para que se aponte um interesse comum. Eles podem ter interesse comum em lesar o Fisco. Pode o comprador, até mesmo, ser conivente com o fato de o vendedor não ter recolhido o imposto que devia. Pode, ainda, ter tido um ganho financeiro por isso, já que a inadimplência do vendedor poder ter sido refletida no preço. Ainda assim, comprador e vendedor não tem interesse comum no fato jurídico tributário.¹⁴

PAULO DE BARROS CARVALHO:

Aquilo que vemos repetir-se com frequência, em casos dessa natureza, é que o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo de solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art. 124 do Código. Vale, sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém de ocorrências em que o fato se consubstancie pela presença de pessoas, em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre os sujeitos que estiverem no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para

¹⁴ Schoueri, Luis Eduardo. Direito Tributário. 2ª ed. Saraiva: 2012, p. 503

receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador.¹⁵

RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA

O art. 124 diz que "são solidariamente obrigadas" as pessoas enquadradas num dos seus dois incisos, isto é, as que "tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal" (inciso I) e as que sejam "expressamente designadas por lei" (inciso II).

Desta disposição normativa já se pode destacar que a solidariedade prevista no inciso I não é entre responsáveis, porque a solidariedade, especialmente nesse inciso, é ente pessoas que tenha o dever de cumprir a obrigação tributária como contribuintes, e assim o sejam desde o momento da ocorrência do respectivo fato gerador, para cuja ocorrência agiram pessoalmente e em relação à qual detém a respectiva capacidade tributária.

Realmente, quando essa norma verdadeiramente prescreve em caráter geral a solidariedade tributária passiva das "pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal", está aludindo a interesse que deve ser diretamente relacionado ao fato gerador (à situação que o constitua) e que torna essas pessoas contribuintes por igual quanto à respectiva e única obrigação tributária.

Como dito anteriormente, nas situações objetivadas pelo inciso I do art. 124, a solidariedade nasce originária e naturalmente, a ponto de dispensar sua determinação por lei do poder tributante competente. Para ela, basta o CTN, ao contrário da solidariedade admitida pelo inciso II do mesmo artigo, que depende de norma específica.¹⁶

JOSE JAYME DE MACEDO OLIVEIRA:

Em sede tributária, o CTN enumera duas situações denunciativas da configuração da solidariedade de fato, no inciso I, e de direito, no inciso II. Quanto à primeira, embora o dispositivo não defina o que vem a ser "interesse comum", exsurge que envolve ela as pessoas que tenham participação comum no fato gerador, ou seja, que o hajam praticado conjuntamente. SE a hipótese de incidência de IPTU é a propriedade imobiliária urbana e se José e Maria são ambos donos de um único imóvel, há solidariedade entre ambos, sito é o Município pode exigir o pagamento do total do tributo de qualquer dos dois. Pagando um, o problema do ressarcimento pelo outro é questão não-tributária.¹⁷

SACHA CALMON NAVARRO COELHO:

O inciso I (do artigo 124 do CTN) noticia a solidariedade natural. É o caso dos dois irmãos que são co-proprietários pro indiviso de um trato de terra. Todos são, naturalmente, co-devedores solidários do imposto territorial rural (ITR).¹⁸

RENATO LOPES BECHO:

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p. 311

¹⁶ Op. cit.

¹⁷ Oliveira, José Jayme Macedo de. Código Tributário Nacional - Comentários. doutrina e Jurisprudência, p. 337

¹⁸ Curso de Direito Tributário Brasileiro. Ed. Forense. 7ª edição. p. 708

Que é ter interesse comum no fato gerador? Parece-nos ser quando há mais de uma pessoa ocupando o mesmo pólo de uma relação jurídica (agora não de natureza tributária). Especifiquemos melhor. Há situações econômicas em que mais de uma pessoa ocupa uma mesma posição em relação a outras. É o que ocorre na coopropriedade. Quando houver mais de um proprietário (contribuinte), haverá solidariedade entre eles". E ainda: "entre comprador e vendedor poderá haver solidariedade, mas essa não é decorrência de interesse comum entre eles., posto que os interesses são distintos, ainda que convergentes. Se existir solidariedade entre comprador e vendedor ela será decorrência da lei, tendo por fundamento a expressa disposição legal. Nos termos do art. 124 do CTN, essa eventual solidariedade estará baseada no artigo 124, II, e terá que ser composta com outra disposição normativa.¹⁹

ANDRÉA M. DARZÉ:

O mero interesse social, moral e econômico no pressuposto fático do tributo não autoriza a aplicação do artigo 124, I, do CTN. Deve haver interesse jurídico comum, que surge a partir da existência de direito e deveres idênticos, entre pessoas situadas no mesmo pólo da relação jurídica de direito privado tomada pelo legislador como suporte factual da incidência do tributo, ou mais de uma pessoa realizando o verbo eleito como critério material do tributo, quando esta representar situação jurídica.²⁰

Desta forma, fica claro que o conceito de interesse comum previsto no art. 124, I, do CTN, não se presta para o fim de atribuir responsabilidade solidária entre FMA e os seus sócios ou administradores.

O conceito de interesse comum do art. 124, I, do CTN, somente se presta para atribuir responsabilidade solidária entre duas ou mais pessoas que realizam conjuntamente o "fato gerador" do tributo, todos assumindo a condição direta de contribuinte. Ao contrário do que sustentado na decisão recorrida, o art. 124, I, do CTN não é uma norma de atribuição de responsabilidade à terceiro. A jurisprudência do CARF confirma esse entendimento (Proc. n. 10980.721917/201099/ Acórdão n. 1402001.188), senão vejamos:

(...) SOLIDARIEDADE E RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS. DISTINÇÃO. A situação prevista no artigo 124, I, não pode ser confundida com as situações de que trata o artigo 135, do CTN. Nos casos em que o terceiro passa a ser co-responsável pelo crédito tributário tem-se a incidência de duas normas autônomas, uma aplicável em relação ao contribuinte, aquele que pratica o fato gerador (art. 121, I) e outra em relação ao terceiro que não participa da relação jurídica tributária, mas que, por violação de determinados deveres, pode vir a ser chamado a responder pela obrigação. Os mandatários, administradores, prepostos, diretores, gerentes, sócios, sejam eles de fato ou de direito, só se tornam terceiros responsáveis nos casos em que, por ação ou omissão, praticarem uma das condutas descritas nos artigos 134, 135 e 137, do CTN.

SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA. CARACTERIZAÇÃO. Caracteriza situação de solidariedade tributária quando dois sujeitos de direito, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas, em conjunto, de maneira formal ou informal, praticam conduta que caracteriza fato gerador de obrigação tributária. Nas situações em que a pessoa física, em conjunto com uma pessoa jurídica, exerce o comércio ou a prestação de serviços, de maneira formal ou informal, tem-se dois sujeitos de direito,

¹⁹ Becho, Renato Lopes. A Responsabilidade Tributária dos Sócios tem Fundamento Legal? RDDT 182/107. nov/2010.

²⁰ Darzé, Andréa M. Responsabilidade Tributária - solidariedade e Subsidiariedade. Ed. Noeses. 2010, p. 231

com personalidades distintas, praticando a conduta que constitui o fato gerador da obrigação tributária principal.

Confira-se os seguintes trechos do voto proferido pelo Relator:

De imediato, tenho que não se pode confundir solidariedade tributária com responsabilidade de terceiro. São situações distintas. A primeira diz respeito ao sujeito passivo que pratica a conduta caracterizadora da obrigação de pagar tributo. A segunda refere-se ao terceiro que, sem ser sujeito passivo da obrigação tributária, em face de conduta própria, pode vir a ser chamado a responder pelo crédito tributário. (...)

A solidariedade, que não se confunde com responsabilidade de terceiros, decorre das situações previstas no artigo 124, I e II, do CTN, sendo que o interesse comum de que trata o inciso I não se confunde com as situações contidas no inciso II em que a lei pode atribuir a terceiro a condição de sujeito passivo solidário.

As hipóteses previstas no artigo 124, I, do CTN (interesse comum), tratam da solidariedade de quem tem qualidade para ser contribuinte direto ou sujeito passivo da obrigação tributária (devedor originário art. 121, I). Ex. IPTU entre coproprietários;

(...)

O interesse comum de que trata o artigo 124, I, não é o interesse econômico, mas sim na questão relacionada à prática do fato gerador. Empresas de um mesmo grupo tem interesse econômico no resultado de suas operações, mas este interesse não serve para atribuir a uma delas a condição de solidária, visto que o interesse apto a qualificar a solidariedade é o interesse jurídico na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, como ocorre, por exemplo, em caso de copropriedade, com a exigência do IPTU e ITR.

A solidariedade de que trata o artigo 124, incisos I e II, não está relacionada a atos ilícitos e se aplica a quem tem a qualidade para ser sujeito passivo da obrigação tributária (...)

A situação prevista no artigo 124, I, não pode ser confundida com as situações de que trata o artigo 135 do CTN. Nos casos em que o terceiro passa a ser coresponsável pelo crédito tributário tem-se a incidência de duas normas autônomas, uma aplicável em relação ao contribuinte, aquele que pratica o fato gerador (art. 121, I) e outra em relação ao terceiro que não participa da relação jurídica tributária, mas que, por violação de determinados deveres, pode vir a ser chamado a responder pela obrigação. (RE 562.726/PR, j. 03/11/2010, sob a forma do artigo 543B, do CPC).

(....)

Outro detalhe que se deve ter presente é que o terceiro ou o sócio é responsável não por ser sócio ou por constar do contrato social que exerce a gerência, mas por praticar ato que caracteriza infração descrita em Lei.

Na mesma linha, destaca-se que a jurisprudência do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, a quem compete a última palavra sobre o alcance do artigo 124, I, do CTN, também se pauta pela mesma definição de "interesse comum" oferecido pela doutrina e pela jurisprudência do CARF:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.079.203 - SC

TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO - SOLIDARIEDADE PASSIVA - INEXISTÊNCIA - PRECEDENTES. 1. É tranqüilo nesta Corte o entendimento segundo o qual não caracteriza a solidariedade passiva em execução fiscal o simples fato de duas empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico. 2. Recurso especial não provido

RECURSO ESPECIAL Nº 884.845 - SC

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. 1. A solidariedade passiva ocorre quando, numa relação jurídico-tributária composta de duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuintes, cada uma delas está obrigada pelo pagamento integral da dívida. Ad exemplum, no caso de duas ou mais pessoas serem proprietárias de um mesmo imóvel urbano, haveria uma pluralidade de contribuintes solidários quanto ao adimplemento do IPTU, uma vez que a situação de fato - a co-propriedade - é-lhes comum. (...) 6. Deveras, o instituto da solidariedade vem previsto no art. 124 do CTN, verbis: "Art. 124. São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II - as pessoas expressamente designadas por lei." 7. Conquanto a expressão "interesse comum" - encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que **o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible**. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, **de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação**. 8. Segundo doutrina abalizada, in verbis: **acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art. 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancie pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador.**" (Paulo de Barros Carvalho, in *Curso de Direito Tributário*, Ed. Saraiva, 8ª ed., 1996, p. 220) 9. Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, quanto ao ISS, é a existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador, integrando, desse modo, o pólo passivo da relação. Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible. 10. "Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros

auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico."(REsp 834044/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/11/2008, DJe 15/12/2008). 11. In casu, verifica-se que o Banco Safra S/A não integra o pólo passivo da execução, tão-somente pela presunção de solidariedade decorrente do fato de pertencer ao mesmo grupo econômico da empresa Safra Leasing S/A Arrendamento Mercantil. Há que se considerar, necessariamente, que são pessoas jurídicas distintas e que referido banco não ostenta a condição de contribuinte, uma vez que a prestação de serviço decorrente de operações de leasing deu-se entre o tomador e a empresa arrendadora. 12. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão. 13. Recurso especial parcialmente provido, para excluir do pólo passivo da execução o Banco Safra S/A.

(G.N)

Portanto, fica claro que o conceito de interesse comum do art. 124, I, do CTN, não constitui fundamento jurídico adequado para atribuição de responsabilidade solidária aos responsáveis, devido a sua condição de sócios da FMA.

Dessa forma, no que se refere a infração mantida, afasta-se a responsabilidade dos coobrigados.

DA ANÁLISE DO RECURSO DE OFÍCIO

Quanto à admissibilidade do recurso de ofício, deve-se ressaltar que a Portaria MF nº 63, de 2017, estabeleceu novo limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ). Confira-se:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

No caso em tela, somando-se os valores exonerados em primeira instância, verifico que superam o limite de dois milhões e quinhentos mil reais, estabelecido pela norma em referência. Portanto, conheço do recurso de ofício.

Quanto ao exame de mérito deste recurso, verifica-se que a DRJ acolheu, unicamente, o argumento de que seria necessário deduzir do IRPJ devido os valores já recolhidos a título de IRPF pelas pessoas físicas, subtraindo o valor de R\$ 35.335.494,90, recolhido quando do recebimento da parcela inicial do preço de venda da ZAR pelas pessoas físicas.

Em face do entendimento adotado quando da análise do recurso voluntário, acolhendo integralmente os argumentos das recorrentes, no sentido de afastar a exigência reclamada a título de ganho de capital por parte da FMA, entendo que o exame deste recurso resta prejudicado.

Dessa forma, nega-se provimento ao recurso de ofício.

CONCLUSÃO

Assim, diante do exposto, voto no sentido de:

i) dar provimento parcial ao recurso da pessoa jurídica para exonerar da base de cálculo de IRPJ a parcela de R\$ 259.038.830,69, cancelando integralmente apenas o auto de infração de CSLL. No que diz respeito à parcela de IRPJ mantida, reduzo a multa de ofício para o percentual de 75%, e, em relação aos recursos dos coobrigados, dou provimento para excluí-los do polo passivo da obrigação tributária;

ii) negar provimento ao recurso de ofício, considerando prejudicado, nos termos desse voto.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza