



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

Processo nº 16561.720148/2015-33
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-003.023 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de maio de 2018
Matéria IRPJ - GANHO DE CAPITAL
Recorrente CONSTRUTORA COVEG LIMITADA
Recorrida 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 Assembleia 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida, e, no mérito, dar provimento aos recursos voluntários.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Ausente, justificadamente, a Conselheira Bianca Felícia Rothschild.

Relatório

CONSTRUTORA COVEG LIMITADA, já qualificado nos autos, recorre da decisão proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) - DRJ/RPO (fls. 2.600/2.682), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação do contribuinte, mantendo-se o crédito tributário de IRPJ e CSLL decorrente de ganho de capital que incidiria à alíquota de 34% sobre a auauada, fazendo-a incidir em 15% no ganho de capital obtido pelas pessoas físicas (sócios), no ano-calendário de 2010, com a incidência de multa qualificada de 150% e juros de mora, com base no art. 3º da Lei 9.249/95 e arts. 247, 248, 249, II, 251, 418 e 426 do RIR/99.

IRPJ - R\$51.228.782,13

CSLL - R\$18.442.361,58

Total - R\$69.671.143,71

Houve ainda, a emissão do Termo de Responsabilidade Solidária contra os Srs. Fabio Vettori e Claudio Dinucci Giannella, nos termos do art. 124, I do CTN.

Do Lançamento

Segundo o Termo de Verificação (fls. 1.596 e ss) e Relatório do acórdão recorrido, as razões do lançamento foram:

A negociação concluída em 03/08/2010, conforme contrato de compra e venda, quando a COMPANHIA DE PARTICIPAÇÕES EM CONCESSOES S/A – **CPC** -, adquiriu a participação da empresa HOLDING G4 PARTICIPAÇÕES S.P.E. LTDA. – **HOLDING G4** -, que detinha 20,16% de participação acionária na empresa RODOVIA INTEGRADAS DO OESTE S/A - **SPVIAS**. A auauação se refere a transferência de parte (25%) da participação da sociedade **G4**, à época detida pela **COVEG** (auauada), para as pessoas físicas **Fabio Vettori** e **Claudio Dinucci Giannella**, ocorrida entre a definição do valor da venda (18/03/10) e fechamento do contrato de compra e venda (25/08/10) referente à negociação da venda da G4 para a CPC, com objetivo claro de economizar tributos na ordem de 19%, ou seja, 34% (pessoa jurídica) para 15% (pessoas físicas).

Da Impugnação

Nos termos da decisão da DRJ, segue o relato da Impugnação, de fls. 2.054 e ss, que aduziu os seguintes argumentos:

II – DO DIREITO

II. 1 - Preliminarmente - Da Ausência de Fundamento Jurídico para a Lavratura do Lançamento Fiscal

No mencionado TVF a Autoridade Fiscal não indicou qualquer dispositivo da legislação que teria sido infringindo ou, então, não teria sido observado pela

Impugnante, justificando a acusação fiscal exclusivamente com base em suposto "planejamento abusivo em conluio com as demais proprietárias da SPVIAS".

*Tanto não houve infração a qualquer dispositivo legal que no item 7 do TVF, "Da Legislação", foram apenas citados dispositivos **genéricos** referentes à apuração do IRPJ e da CSLL, os quais não trazem qualquer tipificação relacionada ao suposto "planejamento abusivo" que teria sido apurado durante a fiscalização.*

Ou seja, em momento algum o Sr. Agente Fiscal citou quais foram os dispositivos legais infringidos pela Impugnante e seus sócios em razão da operação de redução de capital e posterior alienação das cotas pelas pessoas físicas.

Além disso, não foi feita qualquer correlação dos dispositivos apontados no citado item "Da Legislação" com a suposta infração mencionada no citado item 6 do TVF, confira-se:

[...]

*Mencione-se, desde já que a ausência de fundamentação legal para os lançamentos em questão, por parte do Sr. Agente Fiscal, **decorre do simples fato de que a operação praticada pela Impugnante foi feita de acordo com as normas legais vigente e a jurisprudência administrativa consolidada sobre o assunto** (conforme será demonstrado adiante, item II.3). Todavia, a ausência de fundamentação legal macula o crédito tributário exigido, tornando-o **nulo**.*

*De fato, em um Estado Democrático de Direito, que determina a observância da **estrita legalidade em matéria tributária**, não pode ser admitida a exigência de tributos com fundamento exclusivamente em "suposto planejamento tributário" com vistas em reduzir a carga tributária sobre uma operação, tal como ocorreu no caso concreto.*

Com efeito, nos termos do inciso II do artigo 5º da Constituição Federal de 1988, "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Ao assim proceder - constituindo o crédito tributário em questão em face da Impugnante sem qualquer fundamentação - a fiscalização acabou por violar o princípio constitucional da estrita legalidade específico em matéria tributária, previsto no inciso I do artigo 150 da Constituição Federal:

[...]

*Por sua vez, prescreve o parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional que: "A atividade administrativa de lançamento é **vinculada e obrigatória**, sob pena de responsabilidade funcional!"{destaques da Impugnante).*

O parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional não deixa qualquer margem de dúvida quanto à efetiva submissão do ato administrativo de lançamento tributário ao previsto em Lei.

Assim, a exigência de tributos sempre deverá estar conforme o previsto em Lei, que descreve (no plano geral e abstrato) a hipótese de incidência tributária.

Confira-se, a propósito, o entendimento de Sacha Calmon Navarro Coelho:

"O princípio da legalidade originariamente cingia-se a requerer lei em sentido formal, continente de prescrição jurídica abstrata. Exigências ligadas aos princípios éticos da certeza e segurança do Direito, como vimos de ver, passaram a requerer que o fato gerador e o dever tributário passassem a ser rigorosamente previstos e descritos pelo legislador, daí a necessidade de tipificar a relação jurídico-tributária. (...)

Em terceiro lugar, a tipicidade tributária é cerrada para evitar que o administrador ou o juiz, mais aquele do que este, interfiram na sua modelação, pela via interpretativa ou integrativa. (...) No Direito Tributário, além de se exigir seja o fato gerador tipificado, o dever de pagar o tributo também deve sê-lo em todos os seus elementos, pois aqui importantes são tanto a previsão do tributo quanto o seu pagamento, baseado nas fórmulas de quantificação da prestação devida, e que a

sociedade exige devam ser rígidas e intratáveis." (Curso de Direito Tributário Brasileiro. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 179)

Dessa forma, e considerando-se que a exigência de tributos sempre deverá estar conforme o previsto em Lei, é evidente que, na motivação do lançamento tributário (ato administrativo vinculado), a fiscalização deve, necessariamente, indicar o dispositivo da legislação que teria sido infringindo ou, então, não teria sido observado pelo contribuinte, o que não ocorreu no presente caso.

Como foi visto, no TVF jamais foi apontado o dispositivo legal que teria sido infringido pela Impugnante (e seus sócios), ficando as acusações apenas na órbita do subjetivismo do planejamento fiscal (como se o simples fato de pagar, legalmente, menos tributo fosse uma infração, o que não é, conforme será demonstrado no decorrer da presente impugnação).

A reforçar a ausência de fundamentação do lançamento de ofício ora combatido, deve-se mencionar, ainda, que no enquadramento legal dos autos de infração ora foi mencionado apenas o art. 6º, § 1º, da Lei nº 9.430/96, que dispõe sobre o pagamento do IRPJ por estimativa, ora foram mencionados diversos dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda que se referem a regras de apuração do imposto, bem como o art. 3º da Lei nº 9.249/95, que trata da alíquota do IRPJ:

[...]

Com relação à CSLL, foram citados dispositivos genéricos de apuração do tributo, os quais não foram infringidos pela Impugnante, de modo que não podem sustentar a autuação fiscal em questão:

[...]

*Ou seja, da leitura do enquadramento legal dos autos de infração em conjunto com a legislação apontada no TVF fica ainda mais evidente **que a Impugnante não infringiu nenhum dispositivo da lei tributária ao proceder a redução de capital com a devolução dos bens aos sócios a valor contábil.***

Efetivamente não qualquer dispositivo no ordenamento jurídico brasileiro que proíba tal operação societária. Ao contrário, há dispositivo que admite, de forma expressa, a conduta praticada pela Impugnante, conforme será demonstrado adiante.

Mesmo que, por absurdo, se entenda que a Impugnante teria infringido os dispositivos apontados no enquadramento legal dos autos de infração, o fato é que a falta de menção a estes mesmos dispositivos no TVF, macula o lançamento, já que cabe à fiscalização fazer a devida subsunção dos fatos apurados com as normas supostamente infringidas, o que não ocorreu.

De fato, a leitura do TVF não permite concluir que a Impugnante teria infringido quaisquer dos dispositivos mencionados no enquadramento legal dos autos de infração. Até porque, a acusação contida no TVF é de "planejamento tributário supostamente abusivo", enquanto nos autos de infração foram apontados dispositivos genéricos relacionados à apuração das estimativas do IRPJ e à apuração da CSLL.

*A descrição precisa da conduta praticada pelo contribuinte (motivação de fato) e a **indicação da legislação infringida** (motivação de direito) são requisitos imprescindíveis para a edição de quaisquer atos administrativos, inclusive o de lançamento tributário, nos termos do artigo 97 e do parágrafo único do artigo 142, todos do Código Tributário Nacional, **sob pena de nulidade por ausência de motivação legal e específica.***

Nesse exato sentido, confira-se o entendimento categórico estampado em acórdão da antiga 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes:

*"PIS. MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO. O lançamento tributário é espécie de ato administrativo, e, por tal, deve ser motivado, sob pena de mal ferir o direito de propriedade e cercear a ampla defesa do contribuinte. **A motivação deve apontar a causa e os elementos determinantes da prática do ato, bem como o dispositivo***

legal Carente o lançamento de motivação, ou sua precariedade, inquinam o mesmo de nulidade." (Processo Administrativo nº 13808.001409/99-11, Recurso nº 127.715, Acórdão nº 202-16.104, Relator Conselheiro Jorge Freire, antiga 2a Câmara do 2a Conselho de Contribuintes, sessão de julgamentos de 26/01/2005, g.n.)

Inclusive, acerca desse assunto, o E. Conselho já pacificou o entendimento pela nulidade do auto de infração que não contém os requisitos legais, como a ausência da devida capitulação legal da infração, conforme ementas transcritas:

"AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO DO ATO ADMINISTRATIVO. NULIDADE DO LANÇAMENTO. O ato administrativo deve ser motivado, com indicação dos fatos e dos Fundamentos jurídicos quando impõe ou agrave dever, encargo ou sanção. A motivação deve ser explícita, clara e congruente, não dando margem a dúvidas. A inobservância desta norma dá causa para declaração da Nulidade do lançamento. Recurso de Ofício Negado. (Acórdão nº 3403-003.267 - CARF - Sessão de 17/09/2014)

"AUTO DE INFRAÇÃO - DESCRIÇÃO DO FATO. Se, no Auto de Infração, não ficam consignados a descrição dos fatos e o **enquadramento legal, a exigência fiscal não pode prosperar já que maculada de vício formal."**

"AUTO DE INFRAÇÃO - DESCRIÇÃO DO FATO. O Auto de Infração deve descrever com clareza e objetividade os fatos que estão sendo imputados ao sujeito passivo, inclusive mencionando **especificamente o correto enquadramento legal, sob pena de configurar-se restrição ao direito de defesa, afrontando dispositivos da Carta Magna e do Decreto n. 70.235/72."**

"AUTO DE INFRAÇÃO - DISPOSIÇÃO LEGAL INFRINGIDA. O lançamento tributário, por constituir-se em Ato Administrativo, está sujeito aos princípios da Legalidade e da Publicidade, nos termos do art. 37, caput, da Constituição Federal. E assegurado ao contribuinte, o direito ao contraditório e ampla defesa (CF, art. 5o, inciso LV), o que somente se verifica quando a matéria tributária estiver adequadamente descrita, com o conseqüente **enquadramento legal das infrações apuradas. A falta desses requisitos essenciais, torna nulo o Ato Administrativo de Lançamento, e , de conseqüência, insubsistente a exigência do crédito tributário constituído. Declarada a nulidade do Lançamento Tributário."**

Desta feita, são nulos os autos de infração ora impugnados, pois, reitere-se, a Autoridade Fiscal não citou qualquer dispositivo legal para fundamentar o presente lançamento e demonstrar que a operação societária de redução de capital, realizada a valor contábil pela Impugnante, seria um procedimento ilegal. De fato, o Sr. Agente Fiscal se limitou a suscitar a ocorrência de um "suposto planejamento abusivo" com a finalidade de redução indevida de tributos.

Portanto, não resta dúvida de que a autoridade administrativa não indicou no TVF, tampouco nos autos de infração, qualquer dispositivo da legislação que teria sido infringindo ou, então, não teria sido observado pela Impugnante (e seus sócios), razão pela qual os autos de infração de IRPJ e CSLL são insubsistentes por ausência de motivação legal e específica, e, portanto, devem ser integralmente cancelados.

II.2 – Da Análise dos Fatos Efetivamente Realizados – “Análise do Filme”
Conforme mencionado anteriormente, a ausência de fundamentação legal para os autos de infração em questão apenas corrobora o quanto será explorado neste e nos próximos itens a respeito da **legalidade da operação praticada pela Impugnante e pelos seus sócios**. Confira-se.

De acordo com o Sr. Agente Fiscal, a Impugnante teria realizado "movimentos societários", revestidos de legalidade, com vistas a deslocar a tributação do ganho de capital da pessoa jurídica (com carga tributária de 34%) para as pessoas físicas

(tributadas a alíquota de 15%), o que caracterizaria, como já mencionado, um "planejamento tributário abusivo":

A autuação ora empreendida se refere a transferência de parte (25%) das ações da sociedade G4, à época detidas pela COVEG para pessoas físicas (Fabio Vettori e Cláudio Dinucci Giannella), ocorrida entre a definição do valor da venda (18/03/10) e fechamento do contrato de compra e venda (25/08/10) referente à negociação da venda da G4 para a CPC, com objetivo claro de economizar tributos na ordem de 19%, ou seja, 34% (pessoa jurídica) para 15% (pessoa física) como veremos no decorrer deste termo e com base nas documentações levantadas, (fls. do TVF)

Ocorre que, antes mesmo de se demonstrar o equívoco cometido pelo Sr. Agente Fiscal, deve-se ressaltar que os "movimentos societários" questionados não podem ser analisados simplesmente do ponto de vista dos atos societários considerados isoladamente (em que pese o Sr. Agente Fiscal ter reconhecido, inclusive, que tais atos foram revestidos de legalidade).

Ou seja, não se pode analisar a operação "quadro a quadro", é necessário analisá-la como um todo. Vale dizer: **não basta ver os fatos tais como descritos fotografia a fotografia, mas sim analisar o filme como um todo.**

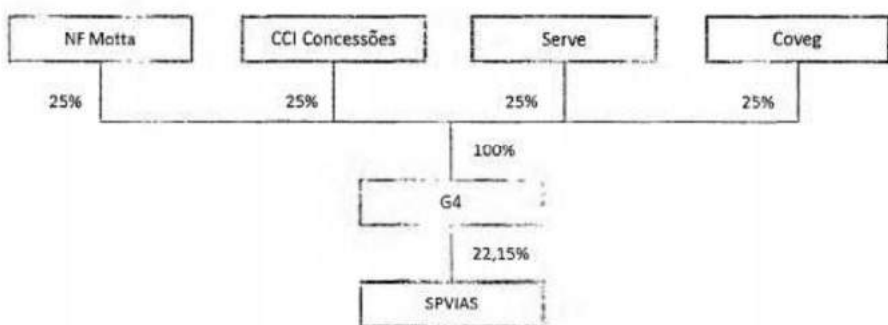
No mesmo sentido é o entendimento do Conselho de Contribuintes, amparado na doutrina de Marco Aurélio Greco:

"Como bem diz o Prof. Greco: '..., ao invés de analisar cada fotografia (etapa) é importante analisar o filme (conjunto delas). Mais do que um evento (etapa) é importante interpretar a estória (conjunto).'" (Acórdão nº 101-96.724; g.n.)

Assim, necessária se fez a **busca pela verdade dos fatos**, por meio da análise das operações praticadas pela Impugnante, ou seja, a **análise do "filme"**, para se **compreender o propósito das operações societárias realizadas que acarretaram na alienação do investimento pelos sócios pessoas físicas.**

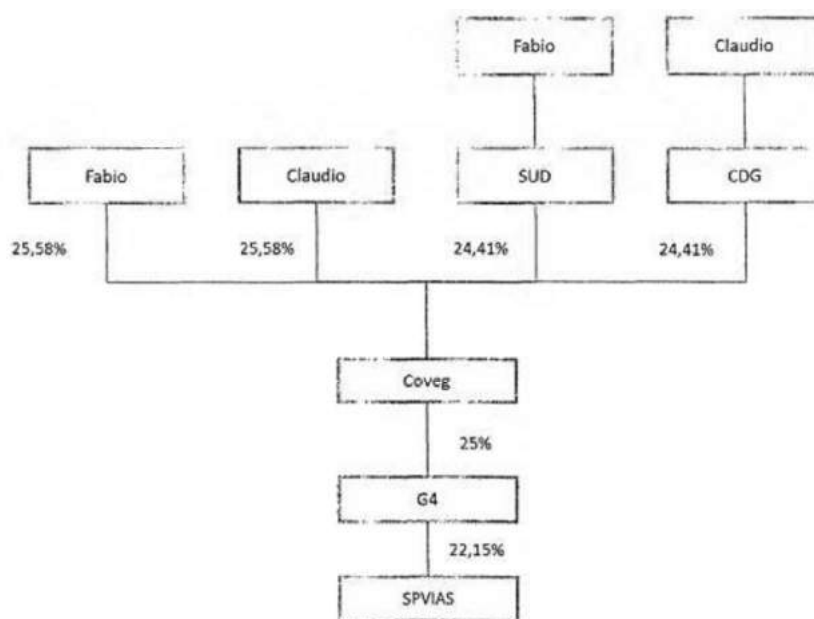
Portanto, passa-se a destacar as principais **"fotografias"**, reproduzidas a seguir de maneira simplificada, que compõem o **"filme"** da operação implementada para a **segregação das atividades** da Impugnante, nas quais se **perceberá a validade de cada passo adotado**, bem como o **propósito de toda essa operação realizada nos exatos termos da legislação em vigor à época dos fatos:**

(i) Estrutura Societária Inicial:



Como foi relatado pelo Sr. Agente Fiscal no seu TVF, a autuação fiscal ora combatida abrange a participação societária originalmente detida pela Impugnante (Coveg).

Por esse motivo, com a finalidade de melhor esclarecer os fatos ocorridos, será demonstrada a estrutura societária da Coveg no período autuado:



Analisando-se a estrutura da Impugnante, desde já há um elemento muito importante e que deve ser considerado por essa Turma Julgadora, qual seja, as pessoas físicas que realizaram a alienação das ações da G4, sempre foram sócias da Coveg (doc. 03) e jamais tal participação foi simbólica, já que detinham, cada um deles, cerca de 25% das cotas, o que representava, à época, R\$ 12.843.761,00.

(ii) Em 12/09/2008, a Coveg deliberou, nos termos dos arts. 1.082, II e 1.084 do Código Civil, **pela redução de capital, em razão deste ser excessivo**, em favor dos sócios Cláudio Giannella ("Cláudio") e Fabio Vettori ("Fabio"), no valor de R\$ 4.190.286,00. Tal ata foi publicada no Diário Oficial do Estado em 27/09/2008.

Essa deliberação foi complementada pela reunião de 15/03/2010, na qual se resolveu pela redução de capital da Impugnante em mais R\$ 400.000,00.

Mencione-se, desde já, que **a redução de capital em questão da Coveg cumpriu com todos os requisitos exigidos pela legislação e não houve qualquer tipo de impugnação por parte de terceiros**, o que demonstra, por si só, que o ato foi plenamente válido e eficaz. **Nem mesmo a fiscalização questionou essa operação, conforme se pode verificar da leitura do TVF.**

(iii) Em 23/06/2010 deliberou-se pela **concretização** da redução de capital da Coveg com a devolução das cotas da G4 aos seus sócios pessoas físicas Cláudio e Fabio e o pagamento em dinheiro. Assim sendo, nesta data foram celebrados dois instrumentos particulares de alteração do contrato social da Coveg: (i) 79ª que determinava a devolução do capital equivalente a R\$ 4.190.286,00 em cotas da G4 e (ii) 80ª que determinava a devolução do capital equivalente a R\$ 400.000,00, sendo R\$ 244.124,00 em cotas da G4 e o restante em dinheiro (R\$ 155.876,00).

Portanto, quanto ao questionamento feito pelo Sr. Agente Fiscal acerca da deliberação da redução de capital da Coveg, em 12/09/2008, e sua efetivação, em 23/06/2010, deve-se esclarecer que se fez necessário aguardar a regularização da integralização do capital da G4, sociedade detida pela Coveg, por meio da integralização das suas respectivas participações na SPVIAS em uma única sociedade (doc. 04 - ata da 2ª alteração do contrato social da G4).

De fato, tendo em vista que a redução de capital da Coveg implicaria na devolução das cotas da sociedade G4 aos sócios, cujo capital ainda não estava formalmente integralizado, aguardou-se a aprovação de terceiros para tal ato, quais sejam:

(i) Agência Reguladora de Transportes do Estado de São Paulo (responsável pela concessão rodoviária). Tal solicitação foi feita pela SPVIAS, por meio de carta encaminhada à agência reguladora em questão, em 15/07/2009, e tal autorização se deu por meio de publicação no DOE, no dia 24/10/2009 (docs. 05);

(ii) Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social - BNDES, com o qual também estava em vigor contrato de financiamento. A solicitação foi feita pela SPVIAS, em 29/10/2009, logo após a autorização pela ARTESP, e foi aprovada em 25/03/2010, por meio de carta resposta encaminhada pelo BNDES (docs. 06); e

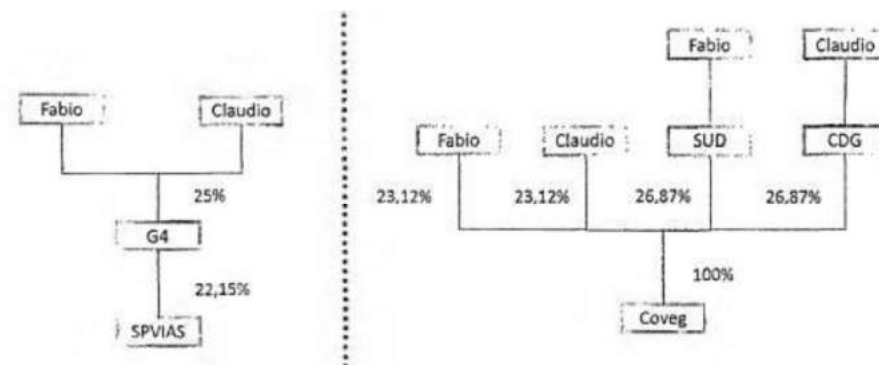
(iii) Caixa Econômica Federal, com a qual estava em vigor contrato de financiamento. A solicitação foi feita por meio de carta enviada pela SPVIAS, em 25/11/2009, sendo que a concordância do banco em questão foi recebida, também por meio de carta, em 08/04/2010 (docs. 07).

Como se pode perceber, a última autorização para a integralização de capital da G4, com as ações da SPVIAS, se deu apenas em 08/04/2010. Na sequência, em 22/04/2010, foi realizada alteração do contrato social da G4, ratificando as aprovações de aumento do capital social deliberada em 05/01/2009.

Dessa forma, tendo em vista que a última autorização foi concedida apenas em 08/04/2010 e que a G4 ratificou a integralização do seu capital em 22/04/2010, não procede a alegação do Sr. Agente Fiscal de que a efetivação da redução de capital da Coveg, que se deu em 23/06/2010, teria sido "propositadamente" postergada para o momento da suposta concretização das negociações da venda da SPVIAS.

Assim sendo, como já mencionado, logo após as mencionadas autorizações e a regularização da integralização do capital G4, a Impugnante (Coveg), em 23/06/2010, concretizou a sua redução de capital mediante a entrega das cotas da G4 aos sócios pessoas físicas. Assim, o capital social da Impugnante que era de R\$ 50.200.000,00 passou a ser de R\$ 45.609.714,00.

Com isso, a Coveg deixou de ser acionista da G4, passando o controle de tal empresa a ser exercido pelos sócios Cláudio e Fabio:



Nota-se que, com essa alteração, a participação direta de Cláudio e Fabio na Coveg foi reduzida de 25,58% para 23,12%.

Ou seja, a participação dos sócios pessoas físicas na Coveg continuou bastante expressiva, tendo sido segregado do seu patrimônio apenas a participação na SPVIAS.

Além disso, merece destaque o fato de que a Coveg continuou exercendo normalmente as suas atividades - que envolvem serviços de terraplanagem, pavimentação, canalização etc. -, em outros empreendimentos, mesmo após a devolução das cotas da G4 para os seus sócios. Tanto isso é verdade, que o seu capital social continuou bastante significativo (mais de R\$ 45 milhões), demonstrando-se, assim, que não houve o esvaziamento da empresa e cumprindo-se com o propósito da segregação dos negócios/atividades.

(iv) Em 03/08/2010, Fabio e Cláudio celebraram contrato preliminar de compra e venda (anexado pela fiscalização — fls. 764 dos autos) com a Companhia de Participações e Concessões (CCR). Tal contrato, por possuir cláusulas que implementaram condições suspensivas - conforme mencionado pela própria fiscalização em seu TVF - tem caráter preliminar e preparatório para a celebração do instrumento definitivo, que somente será assinado se aquelas condições suspensivas forem cumpridas;

(v) Em 22/10/2010, após o cumprimento das condições suspensivas, foi assinado o termo de fechamento da operação (doc. 08). Tal documento equivale ao instrumento definitivo de compra e venda, uma vez que somente após a sua assinatura o negócio se tornou definitivo, com a transferência das cotas da G4 para a adquirente, e o **pagamento do preço em 22/10/2010, 22/11/2011 e 30/11/2012**, conforme demonstrativos de apuração do ganho de capital de Cláudio e Fabio anexos (docs. 09).

O contrato preliminar, de acordo com Caio Mário é "aquele por via do qual ambas as partes ou uma delas se comprometem a celebrar mais tarde outro contrato, que será o principal". Assim, os contratos preliminares têm a função de tornar obrigatória, no futuro, a contratação, quando as partes não querem ou não podem, desde logo, contratar definitivamente.

O caráter de contrato preliminar do instrumento assinado em 03/08/2010 é confirmado pelo fato de que, naquela data, as partes não tinham a intenção de contratar definitivamente, uma vez que foi convencionado que o negócio só seria concretizado se cumpridas as condições ali impostas e mediante a assinatura de um termo de fechamento:

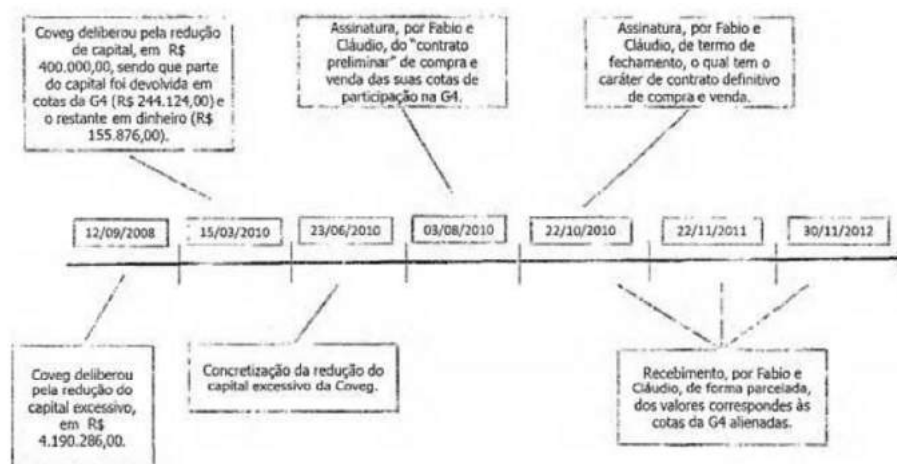
5. CONDIÇÕES PRECEDENTES

5.1. Condições Precedentes às Obrigações do Comprador. O Comprador somente estará obrigado a consumir o Fechamento se forem implementadas ou verificadas, conforme o caso, antes ou no Fechamento, as seguintes condições precedentes (sem prejuízo do direito do Comprador de renunciar a qualquer das referidas condições, exceto no tocante à Aprovação da ARTESP e à condição estabelecida na alínea "b" desta Cláusula 5.1):

Assim, antes do fechamento da operação, não havia certeza de que a venda iria se concretizar. Consequentemente, somente com a assinatura do termo de fechamento é que a venda das cotas da G4 foi efetivamente realizada.

Portanto, tendo em vista que a redução de capital da Coveg, com a devolução das cotas da G4 para as pessoas físicas, se deu em 23/06/2010 e a alienação somente se efetivou em 22/10/2010 (assinatura do termo de fechamento da operação), ou seja, mais de quatro meses após o recebimento das cotas por Cláudio e Fabio, evidente o equívoco cometido pelo Sr. Agente Fiscal ao considerar a ora Impugnante como vendedora.

(vi) Para melhor visualização, a operação objeto de análise pela fiscalização pode ser resumida na linha do tempo abaixo:



Em suma, como se pode ver, não "houve movimentações" societárias, como afirmou a fiscalização. O que ocorreu foi apenas a retirada de parte do investimento (SPVIAS) feito pelos próprios sócios na sua empresa (ora Impugnante) e, posteriormente, a venda desses ativos pelas pessoas físicas.

É importante mencionar, ainda, que Cláudio e Fabio não recapitalizaram a Coveg após a venda das cotas da G4 (fato que pode ser confirmado pela cópia do Contrato Social da Coveg anexo - vide doc. 01), reforçando-se o fato de que (i) a operação de redução de capital da Coveg foi legítima, (ii) o ganho apurado efetivamente foi das pessoas físicas e (iii) realmente houve a retirada de parte do investimento (SPVIAS), não tendo ocorrido, portanto, como foi alegado pela fiscalização, "planejamento abusivo" com a prática de operações artificiais.

Assim sendo, pela análise do "filme" todo pode-se afirmar, ao contrário do quanto presumido pelo Sr. Agente Fiscal, que a redução de capital da Impugnante efetivamente ocorreu, com a devida transferência das cotas da G4 para os sócios pessoas físicas os quais fizeram a alienação de tais ativos, recolheram o IRPF sobre o ganho de capital e permaneceram com o produto decorrente desse ganho.

Vale mencionar, ainda, que o Sr. Agente Fiscal, na tentativa de reforçar a sua tese absurda de que a venda teria sido feita pela Impugnante e não pelas pessoas físicas, alega que haveria previsão de pagamento de um sinal de R\$ 35.653.795,26 às pessoas físicas, quando a Impugnante (Coveg) ainda era proprietária das cotas da G4:

3- Registre-se que no mapa chamado de PLANILHA DE PREÇOS que vem a ser o anexo IV do termo de fechamento do contrato, menciona claramente que o sinal no valor de R\$ 35.653.795,26 foi depositado na conta das pessoas físicas, quando os registros apontavam que a COVEG era de fato e de direito a sócia da G4.

Contudo, a informação contida no TVF acerca do suposto pagamento de um "sinal" no valor de R\$ 35.653.795,26 às pessoas físicas está totalmente equivocada.

Referido pagamento jamais existiu. E a prova disso está nas Declarações de Imposto de Renda do ano-base 2010 de Cláudio e Fabio (docs. 10). Nelas é possível verificar que houve um único ganho de capital apurado no ano de 2010, qual seja, o referente ao fechamento da operação, em 22/10/2010, o qual implicou em um pagamento a cada uma das pessoas físicas, no valor de R\$ 29.722.637,86, gerando o ganho de capital apurado por cada um deles naquele ano, no valor de R\$ 23.379.617,93:

Processo nº 16561.720148/2015-33
Acórdão n.º 1301-003.023

S1-C3T1
Fl. 3.319

NOME: CLAUDIO DINUCCI GIANNELLA		IMPOSTO DE RENDA - PESSOA FÍSICA	
CPF: 751.751.428-87		EXERCÍCIO 2011 Ano-Calendário 2010	
DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL			
RENDIMENTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA / DEFINITIVA (Valores em Reais)			
13º salário		0,00	
Ganhos de capital na alienação de bens e/ou direitos		23.379.609,67	

NOME: CLAUDIO DINUCCI GIANNELLA		IMPOSTO DE RENDA - PESSOA FÍSICA	
CPF: 751.751.428-87		EXERCÍCIO 2011 Ano-Calendário 2010	
DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL			
DEMONSTRATIVOS DA APURAÇÃO DOS GANHOS DE CAPITAL			
IDENTIFICAÇÃO DA PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA			
NOME DA SOCIEDADE			
HOLDING G4 PARTICIPAÇÕES SPE LTDA			
CNPJ	CIDADE	UF	DATA DE ALIENAÇÃO
10.477.411/0001-26	SAO PAULO	SP	22/10/2010
VALOR DE ALIENAÇÃO		29.722.627,14	

Rendimento sujeito à tributação exclusiva/definitiva	Rendimento isento e não-tributável	Total do imposto pago
23.379.609,67	0,00	4.125.813,47

NOME: FABIO VETTORI		IMPOSTO DE RENDA - PESSOA FÍSICA	
CPF: 610.768.808-00		EXERCÍCIO 2011 Ano-Calendário 2010	
DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL			
RENDIMENTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA / DEFINITIVA (Valores em Reais)			
13º salário		2.345,29	
Ganhos de capital na alienação de bens e/ou direitos		23.379.617,93	

NOME: FABIO VETTORI		IMPOSTO DE RENDA - PESSOA FÍSICA	
CPF: 610.768.808-00		EXERCÍCIO 2011 Ano-Calendário 2010	
DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL			
DEMONSTRATIVOS DA APURAÇÃO DOS GANHOS DE CAPITAL			
IDENTIFICAÇÃO DA PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA			
NOME DA SOCIEDADE			
HOLDING G4 PARTICIPAÇÕES SPE LTDA			
CNPJ	CIDADE	UF	DATA DE ALIENAÇÃO
10.477.411/0001-26	SAO PAULO	SP	22/10/2010
VALOR DE ALIENAÇÃO		29.722.637,86	

Rendimento sujeito à tributação exclusiva/definitiva	Rendimento isento e não-tributável	Total do imposto pago
23.379.617,93	0,00	4.125.814,93

Tais valores, como se pode ver, não guardam qualquer relação com o suposto sinal que teria sido recebido de R\$ 35.653.795,26, reforçando-se o equivocado entendimento do Sr. Agente Fiscal. De fato, reitere-se, o contrato de compra e venda foi assinado em 03/08/2010 e o fechamento da operação ocorreu em 22/10/2010, ou seja, as duas situações fáticas ocorreram após a redução de capital da Impugnante, com a devolução das cotas da G4 para os seus sócios pessoas físicas, que se deu em 23/06/2010.

Desta forma, não havendo relação entre as datas e os valores efetivamente recebidos pelas pessoas físicas (declarados nas suas DIRPFs) e os que supostamente teriam sido recebidos a título de sinal, deve ser desconsiderada a informação contida no TVF a esse respeito, por não corresponder com a verdade dos fatos.

Alegou, também, a fiscalização que o contrato de compra e venda possuiria cláusula mencionando a alienação de controle indireto. Tal fato seria a evidência, no entender precipitado do Sr. Agente Fiscal, de que o vendedor de fato das ações era a Impugnante (Coveg) e não as pessoas físicas:

4- O anexo 3.1 do contrato de compra e venda, que tem o nome de "participações individuais" cita com propriedade e claramente a distribuição de participações individuais indiretas onde é definido para cada um dos "novos sócios" suas respectivas parcelas dentro do percentual correspondente à participação na SPVIAS. Isto significa dizer que se eram indiretas e de fato eram, não poderiam ser os vendedores das ações da G4 e sim a fiscalizada (COVEG).

Contudo, a interpretação da cláusula contratual por parte da fiscalização está uma vez mais totalmente equivocada, o que deixa evidente a falta de credibilidade com relação às informações trazidas pelo Sr. Agente Fiscal em seu TVF.

A cláusula 3.1 do contrato de compra e venda tem a seguinte redação:

3. PREÇO

3.1. Preço de Compra Alocado. Com base no Valor da Companhia, atribuído de comum

acordo entre as Partes, e que leva em consideração a totalidade das ações representativas do capital social total e votante da Companhia, o preço total de compra, a ser pago a cada um dos Vendedores ("Preço de Compra Alocado"), corresponderá ao resultado da seguinte fórmula:

$$PCA = (VC - VA) \times PI$$

Onde,

<i>PCA</i>	significa o Preço de Compra Alocado, devido a cada um dos Vendedores.
<i>VC</i>	significa R\$1.289.548.372,00 (um bilhão, duzentos e oitenta e nove milhões, quinhentos e quarenta e oito mil, trezentos e setenta e dois Reais), devidamente corrigido na forma da Cláusula 3.1.1 ("Valor da Companhia").
<i>VA</i>	significa o Valor do Ajuste, apurado conforme os procedimentos previstos nas Cláusulas 3.2 e seguintes.
<i>PI</i>	significa a Participação Individual Indireta de cada um dos Vendedores, nos termos do Anexo 3.1.

Por outro lado, a cláusula 2.1.1. do contrato de compra e venda esclarece que a compra e venda envolve o controle das ações da Rodovias (SPVIAS):

2. COMPRA E VENDA DAS PARTICIPAÇÕES

2.1. Compra e Venda das Participações. Sob os termos e sujeito às condições estabelecidas neste Contrato, na Data de Fechamento, (a) o Comprador obriga-se a adquirir dos Vendedores as Quotas G4, as Ações Latinoamericana, as Ações Planova e as Quotas Vialco, portanto, obriga-se a adquirir todas as Participações; e (b) os Vendedores G4 obrigam-se a vender e transferir ao Comprador as Quotas G4, os Vendedores Latinoamericana obrigam-se a vender e transferir ao Comprador as Ações Latinoamericana, a Planova obriga-se a vender e transferir ao Comprador as Ações Planova e os Vendedores Vialco obrigam-se a vender e transferir ao Comprador as Quotas Vialco, estando todas as Participações livres e desembaraçadas de qualquer Ônus, com todos os direitos a elas inerentes, incluindo, sem limitação, voto, dividendos e outras bonificações.

2.1.1. A compra das Participações compreende a compra direta e indireta, pelo Comprador, de cerca de 73,45% (setenta e três inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento) das Ações Rodovias, livres e desembaraçadas de quaisquer Ônus, com todos os direitos a elas inerentes, incluindo, sem limitação, voto, dividendos e outras bonificações.

2.1.2. Fica estabelecido que a compra e venda prevista neste Contrato somente será consumada nos termos aqui pactuados, e, portanto, somente haverá Fechamento, para a aquisição, pelo Comprador, de 100% (cem por cento) das Participações, não sendo exequível, por meio deste Contrato, a qualquer tempo e de qualquer modo, a compra e venda de apenas parte das Participações.

Assim, considerando-se que a intenção do comprador era de adquirir o controle da SPVIAS e que esta era detida indiretamente pela G4, a qual era controlada pelas pessoas físicas, é evidente que o objeto da compra e venda foi a aquisição indireta da SPVIAS.

A prova de que os alienantes indiretos da SPVIAS eram as pessoas físicas e não a Coveg está no anexo 3.1 do próprio contrato de compra e venda, onde há descrição das participações indiretas:

Versão para Assinatura

ANEXO 3.1 AO CONTRATO DE COMPRA E VENDA DE AÇÕES E QUOTAS E
OUTRAS AVENÇAS

PARTICIPAÇÕES INDIVIDUAIS INDIRETAS

As Participações Individuais Indiretas são as seguintes:

Acionista	Participação Individual Indireta
1. Planova Planejamento e Construções S.A.	18,562171%
2. Iterban S.A.	6,190929%
3. Luis Enillo Prassolo	0,000001%
4. Juan José Reppucci	0,793686%
5. Nino Reppucci	0,793686%
6. Fabiana Reppucci Vaz de Lima	0,793685%
7. Royalkoll Inversiones S.L.	2,609882%
8. Carlos Frederico Aragón	0,274235%
9. Ramiro Aragón	0,083732%
10. Luis Alberto Facundo Aragón	0,083732%
11. Rodrigo Aragón	0,083732%
12. Roberto Santiago Jose Servento	0,021486%
13. Nelson Flodimundo da Motta	2,768928%
14. Ivan Lopes da Silva	2,768929%
15. Marco Antonio Botter	3,322715%
16. Luisa Maria Botter	1,661358%
17. Rodrigo Botter Rios Pinto	0,553785%
18. Fábio Vettori	2,768929%
19. Cláudio Dinucci Giannella	2,768928%
20. José Castellote Construcciones Civiles S.A.	17,786982%
21. Wibra S.A.	2,654773%
22. Codinex S.A.	2,654773%
23. Paulo Ferraz de Billes Goetze	1,725603%
24. Carlos Roberto Nery Lobato	1,725603%
Total	73,452265%

Da cláusula em questão fica claro que quando há menção à participação indireta, está se referindo às pessoas físicas, que possuíam cotas da G4 e, conseqüentemente, detinham indiretamente participação na SPVIAS.

Portanto, é totalmente equivocada a interpretação do Sr. Agente Fiscal, no sentido de que o termo "alienação indireta", contido no contrato, faria referência à Coveg. Como se vê, a fiscalização buscou suportar a sua tese de que teria ocorrido uma negociação prévia por parte da Coveg (ora Impugnante), com base em factoides. Não há, portanto, nenhum elemento concreto que permita a conclusão da fiscalização de que as negociações teriam sido feitas pela Impugnante e não pelos seus sócios, Cláudio e Fabio, como efetivamente ocorreu.

Nota-se, portanto, que o propósito da operação realizada pela Impugnante foi, efetivamente, a reorganização societária do grupo, segregando-se as atividades da Coveg e culminando-se com a devolução do capital aos sócios, por ser excessivo. A venda das cotas da G4, pelas pessoas físicas, ocorreu posteriormente, e representou a realização do lucro de seu investimento (produto do capital investido), sem qualquer recapitalização do valor auferido.

Assim sendo, do exame desse simples histórico já é possível perceber que o procedimento questionado pela fiscalização foi feito de acordo com a legislação vigente, não é artificial, não ofendeu a qualquer dispositivo da legislação tributária (como já foi demonstrado em preliminar o Sr. Agente Fiscal não citou qualquer norma que teria sido infringida pela Impugnante que justificasse os lançamentos em questão) e está totalmente de acordo com a jurisprudência do CARF, sendo um equívoco o questionamento feito pelas autoridades fiscais, como será demonstrado adiante.

II.3 - Da Legalidade e Legitimidade das Operações Realizadas - Ausência de "Planejamento Abusivo"

Após detalhar o "filme" das operações praticadas pela Impugnante, passa-se, nesse momento, a analisar e comprovar a legitimidade e a lícitude da devolução das cotas da G4, pela Coveg, aos seus sócios Cláudio e Fabio, os quais, posteriormente, efetivamente negociaram e realizaram a venda dessa participação recebida como devolução de capital a terceiros.

Como já mencionado, de acordo com o Sr. Agente Fiscal os sócios da Impugnante teriam alcançado economia tributária indevida, a partir de procedimentos societários abusivos, em data próxima ao desfecho do final da negociação:

O objetivo de economia tributária foi realizado através de procedimentos societários abusivos, para dar caráter de legalidade em datas próxima ao desfecho final da negociação.

(...)

e encerrando em 31/07/10. Neste período é clara a demonstração de planejamento tributário abusivo, pois indica a transferência das quotas da G4 então detida pela pessoa jurídica em exame (COVEG) para as pessoas físicas de Fabio Vettori e Cláudio D. Giannella, consubstanciando, efetivamente e deliberadamente a intenção de economia tributária.

Ocorre, contudo, que como foi demonstrado no item "II.2 – Da Análise dos Fatos Efetivamente Realizados - 'Análise do Filme'" da presente impugnação, as operações realizadas são lícitas e legítimas, de modo que não é possível sustentar a acusação fiscal de que se estaria diante de um "planejamento tributário abusivo".

Isso porque, reitere-se, o exame do "filme" completo das operações realizadas pela Impugnante e, posteriormente, pelos seus sócios, evidencia que os atos praticados tiveram, sim, uma finalidade legítima, qual seja, a reorganização societária, segregação das atividades da Impugnante, com a devolução de ativos que compunham o capital social da pessoa jurídica para os seus sócios, nos exatos termos da legislação.

Ora, é notável que os bens que compõem o capital social da pessoa jurídica têm origem no patrimônio dos seus sócios, os quais investiram esses montantes na pessoa jurídica com a finalidade de se obter um retorno.

Ademais, o Código Civil, nos arts. 1.082 e 1.084, como não poderia deixar de ser, permite que as pessoas jurídicas devolvam aos seus sócios parte do capital investido, desde que seguidas as formalidades ali expressas nos casos de capital excessivo, tal como ocorreu no presente caso.

A leitura dos parágrafos 1º e 2º do art. 1.084 do CC, deixa claro que as formalidades contidas no dispositivo em questão envolvendo a redução de capital refletem a preocupação do legislador com credores que poderiam ser prejudicados em razão de tal operação, motivo pelo qual a redução somente pode ser averbada no registro público (parágrafo 3º), se não for impugnada por aqueles credores no prazo de noventa dias.

Quanto a esse ponto, não há dúvidas de que todos os requisitos exigidos para a redução de capital foram seguidos pela Impugnante, já que, reitere-se, não houve

impugnação de credores no prazo legal e nem questionamentos quanto a isso por parte da fiscalização.

Por outro lado, pela simples leitura do art. 22 da Lei nº 9.249/95, nota-se que a legislação de regência permite expressamente que seja feita a opção pela devolução de capital por valor contábil ou de mercado.

*"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.*

(...)

§ 3º Para o titular, sócio ou acionista, pessoa física, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão informados, na declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do respectivo ano-base, pelo valor contábil ou de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica.

§ 4º A diferença entre o valor de mercado e o valor constante da declaração de bens, no caso de pessoa física, ou o valor contábil, no caso de pessoa jurídica, não será computada, pelo titular, sócio ou acionista, na base de cálculo do imposto de renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido." (g.n.)

Interpretando o citado dispositivo legal mencione-se os ensinamentos de Ricardo Mariz de Oliveira:

*"Acontece que o art. 22 da Lei n. 9249 **admite, na devolução de capital mediante a entrega de bens, que a avaliação dos bens da pessoa jurídica seja feita pelo valor contábil ou pelo valor de mercado**, sendo que o receptor da devolução deve registrar os bens recebidos pelo valor que tinha a participação, no caso de avaliação, e apenas nesta hipótese a lei determina a incidência, exclusivamente sobre a pessoa jurídica que tiver efetuado a devolução." (Oliveira, Ricardo Mariz de, Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 783/784 - g.n.)*

*O CARF, inclusive, já decidiu no sentido de que são **válidas operações baseadas no art. 22 da Lei 9.249/95**, com a finalidade de transferir os ganhos da pessoa jurídica para a pessoa física. Confirmam-se os trechos dos acórdãos citados a seguir*

"Ora, a própria legislação fiscal reforça o entendimento de que a prática da redução de capital social a valor contábil é legítima, possibilitando e tornando costumeiros os planejamentos tributários com base no art. 22 da Lei nº. 9249/95, para transferência de ganhos de capital da pessoa jurídica para a pessoa física.

Ou seja, a opção fiscal exercida pela pessoa física diante da situação concreta, como conduta legítima e autorizada pelo ordenamento, não pode ser encarada como planejamento fiscal ilícito.

(...)

*Com efeito, à luz das razões explicitadas, forçoso concluir que estamos diante da hipótese de **opção fiscal legalmente estabelecida (devolução de participação no capital social a valor contábil)**, que torna legítima a conduta adotada pelos acionistas pessoas físicas. " (Acórdão nº 1402-001.472, j. em 09/10/2013 - fls. 11*

- g.n.) "O artigo 22 da Lei nº 9.249, de 1995, confere coerência ao sistema tributário e em nada afronta as disposições do artigo 60, I, VII, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 (que trata da distribuição disfarçada de lucros). São normas que devem ser interpretadas de forma harmônicas. No momento em que a legislação dispõe que as pessoas físicas poderão transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração ou pelo valor de mercado, devendo tributar a diferença nos casos em que a transferência não se fizer pelo valor constante da declaração, nada mais coerente que, na hipótese de devolução do capital social integralizado, isto também possa ocorrer pelo valor contábil ou valor de mercado.

*Ou seja, **é juridicamente protegido o procedimento levado a efeito pelas Companhias e seus acionistas por meio do qual se devolve a estes, pelo valor***

contábil, bens e direitos do ativo da pessoa jurídica (art. 22, caput, da Lei nº 9.249, de 1995). (Acórdão nº 1301-001.302, j. em 09/10/2013 - fls. 25 - g.n.)

"Não se pode exigir imposto de renda da pessoa jurídica nos casos de restituição do investimento pelo valor contábil. O fato dos acionistas planejarem a redução do capital social visando a subsequente alienação de suas ações a terceiros, tributando o ganho de capital na pessoa física, se constitui em procedimento expressamente previsto no artigo 22 da Lei nº 9.430, de 1996, que é norma indutora de comportamento, colocada no sistema como uma das formas de atrair investimentos às empresas e, a partir de tal fato, alavancar o desenvolvimento econômico." (Acórdão nº 1402-001.477, j. em 09/10/2013 - fls. 18-g.n.)

Aplicando-se o entendimento jurisprudencial pacífico, citado anteriormente, ao caso concreto, tem-se, de forma clara e evidente, que a Impugnante fez escolhas previstas na legislação ao (i) reduzir o seu capital, nos termos dos arts. 1.082 e 1.084 do CC; e (ii) ao entregar as cotas da G4 a valor contábil, aos seus sócios, Cláudio e Fabio, nos termos do art. 22 da Lei nº 9.249/95, os quais, após se tornarem proprietários de tais cotas, negociaram e concretizaram a sua venda a terceiros, com o devido recolhimento do IRPJ sobre o ganho de capital auferido.

De fato, pela simples análise (i) das atas das assembléias realizadas pela Impugnante; (ii) do balanço da G4 reproduzido pelo Sr. Agente Fiscal no TVF; e (iii) das declarações da IRPF dos sócios Cláudio e Fabio nota-se que a transferência das cotas da G4, em redução de capital da COVEG se deu pelo valor de livros, qual seja R\$ 4.434.409,00.

Além disso, também não se pode alegar que houve infração à legislação tributária por parte da Impugnante ou das pessoas físicas, já que (i) a devolução de capital realizada pela Impugnante a valor contábil não implica na apuração de ganho de capital; e (ii) as pessoas físicas, ao realizarem a venda das cotas da G4, por valor superior ao que foi registrado no seu patrimônio, submeteram essa diferença à tributação pelo imposto de renda à alíquota de 15%, em razão do ganho de capital apurado na operação.

De fato, de acordo com o art. 117 do RIR/99, o fato gerador do imposto de renda incidente sobre os ganhos de capital, na alienação de bens ou direitos, é justamente auferir o ganho de capital na venda do aludido bem:

"Art. 117. Está sujeita ao pagamento do imposto de que trata este Título a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza", (g.n.)

Assim, tendo em vista que no presente caso não há acusação de que teria havido simulação, prevalecem os efeitos dos negócios jurídicos praticados (e mesmo que houvesse tal acusação, esta não poderia ser considerada procedente, pois, como foi demonstrado, os atos são plenamente válidos e legítimos e foram devidamente publicados). **Ou seja, nos termos da legislação fiscal, o sujeito passivo da obrigação tributária, decorrente da apuração do ganho de capital, claramente é o vendedor dos bens e direitos: no caso em questão, Cláudio e Fabio.**

Desta forma, ad argumentandum, mesmo que a negociação tivesse sido efetivada pela pessoa jurídica, como o contrato de compra de venda foi firmado entre a compradora (Companhia de Participações em Concessões - "CPC") e as pessoas físicas (o que foi reconhecido pela própria fiscalização diversas vezes em seu TVF), insista-se, **o fato gerador do imposto de renda, qual seja, auferir ganho de capital na alienação de um bem, foi praticado pela pessoa física e não pela jurídica, independentemente de quem realizou as negociações. A adquirente das cotas da G4 jamais realizou pagamentos à Impugnante.**

Nesse ponto, o CARF também já se manifestou no sentido de que deve ser verificado **a quem foi realizado o pagamento** para que se possa alcançar o sujeito passivo do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital:

"Não há ilicitude no procedimento realizado pelos acionistas. Pretender exigir imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido da empresa POLPAR S/A, quando esta sequer recebeu qualquer importância relacionada à venda que os acionistas fizeram à PETROBRAS, é procedimento que não encontra base jurídica para tal, indo contra à própria orientação contida nas perguntas e respostas existentes no sítio da Receita Federal como forma de orientar os contribuintes. Neste sentido, observo a pergunta de número 443, a seguir transcrita:

"443 Qual o tratamento a ser adotado no caso de devolução de capital em bens ou direitos ao titular, sócio ou acionista da pessoa jurídica? Na hipótese de devolução de capital ao titular, sócio ou acionista da pessoa jurídica, os bens ou direitos entregues poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado.

Quando a devolução realizar-se pelo valor de mercado, a diferença entre este e o valor contábil dos bens e direitos entregue será considerada ganho de capital, o qual deverá ser computado nos resultados da pessoa jurídica tributada com base no lucro real ou na base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica submetida à tributação com base no lucro presumido ou arbitrado.

Quando a devolução realizar-se pelo valor contábil do bem ou direito não há diferença a ser tributada quer pela pessoa jurídica que estiver devolvendo o capital, quer pelo titular, sócio ou acionista que estiver recebendo a devolução. Notas: O titular, sócio ou acionista, pessoa jurídica, que tiver recebido a devolução da sua participação no capital deverá registrar o ingresso do bem ou direito pelo valor contábil ou de mercado, conforme a avaliação da pessoa jurídica que estiver devolvendo o capital. A diferença entre o valor de mercado dos bens ou direitos e o valor contábil da participação extinta não constituirá ganho de capital tributável para fins do imposto de renda, podendo ser excluída na determinação do lucro real ou não ser computada na base de cálculo do lucro presumido ou arbitrado. Normativo: Lei nº 9.249, de 1995, art. 22; RIR/1999, art. 419; e IN SRF nº 11, de 1996, art. 60." (Acórdão nº 1402-001.477, j. em 09/10/2013 - fls. 17 - g.n)

A tese fiscal é tão absurda que, se for considerada como válida, chegar-se-ia ao despautério de se considerar que, por exemplo, um intermediário teria incorrido no fato gerador do tributo no lugar do proprietário do bem, somente porque as negociações foram conduzidas por ele. Não importa, para fins da legislação de regência imposto de renda/contribuição social, quem negociou. **O que importa é quem realizou a venda. E no presente caso é incontroverso que a venda das cotas da G4 foi concretizada por Cláudio e Fabio, e não pela Impugnante.**

Mencione-se, novamente, o entendimento do CARF que, por diversas vezes já se manifestou sobre a improcedência de autuações fiscais que, a exemplo do que ocorreu no presente caso, desconsideraram operações de redução de capital a valor contábil com o intuito de devolver os bens para a pessoa física:

(...)

II.3.1 - Da Impossibilidade de Ingerência do Fisco na Atividade do Contribuinte - Da Opção Legal da Impugnante

Da descrição feita no tópico "II.2 - Da Análise dos Fatos Efetivamente Realizados - 'Análise do Filme'", aliada aos esclarecimentos feitos no item anterior, é possível constatar que a operação realizada pela **Impugnante é legítima**, consubstanciada em legislação expressa, e não representa um "planejamento abusivo", com a prática de atos artificiais ou abuso de forma, de modo que os autos de infração lavrados são totalmente improcedentes.

Consequentemente, é evidente que os autos de infração ora combatidos consistem em **interferência do Fisco** (decorrente de seu mero inconformismo) na atividade da Impugnante, o que não pode ser admitido, conforme se passa a demonstrar.

É cediço que não pode o Fisco adentrar à liberdade individual dos contribuintes, por não possuir poder de ingerência sobre os negócios particulares realizados na administração da sociedade empresária.

Deveras, a liberdade de auto-organização sempre foi tida como resultado das garantias asseguradas por diversos princípios constitucionais. O mais importante deles, o princípio da legalidade, é basilar em nosso ordenamento jurídico, estando previsto de forma genérica no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, e, dada sua cabal importância, adotado específica e expressamente para fins tributários no artigo 150, inciso I, do mesmo diploma.

Neste exato sentido, confirmam-se as lições do doutrinador Alberto Xavier a respeito do tema, afirmando a impossibilidade de o Fisco, por razões de ordem fiscal, reprimir a liberdade de gestão do contribuinte:

"(...) os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação constituem uma garantia individual que tem por objeto proteger os direitos do homem consistentes no direito de propriedade e no direito de liberdade econômica, no qual se inclui a liberdade de contratar, facultando a segurança jurídica de que os atos sujeitos a tributação são exclusivamente os que constam de um catálogo taxativo de tributos.

(...)

Por sua vez, o princípio da liberdade de contratar, corolário do princípio da livre iniciativa não está, nem pode estar, sujeito a qualquer restrição infraconstitucional com fundamento em razões de ordem fiscal.

(...)

A liberdade econômica é um 'direito fundamental'. A Constituição considera a livre iniciativa fundamento da República Federativa do Brasil." (g.n.).

Este entendimento é também adotado pelo Professor Luís Eduardo Schoueri, que complementa o fato de os empreendedores terem o direito de se organizar da forma que melhor lhes convier, em razão da liberdade de iniciativa. Vejam-se estas lições:

"Ganha relevância, na Ordem Constitucional, o princípio da livre-iniciativa, arrolada, juntamente com a valorização do trabalho, como fundamentos da Ordem Econômica, no artigo 170, da Constituição Federal. Liberdade de iniciativa exige autonomia privada: os empreendedores devem poder organizar-se da forma como melhor lhes convier, inclusive buscando a menor carga tributária possível. Não cabe ao Estado tolher a liberdade de auto-organização, já que a Ordem Econômica prevê que da criatividade do empresário se atinge maior eficiência entre os agentes econômicos. D", (g.n.)

Efetivamente, havendo norma que permita à pessoa jurídica realizar a operação de determinada maneira, não se pode proibir o contribuinte, como ocorreu no caso concreto, de agir em conformidade com a legislação, partindo-se de premissas baseadas exclusivamente em fins arrecadatórios, sob pena de se afrontar a liberdade contratual; a liberdade de exercício da atividade econômica e a autonomia da vontade das partes contratantes, que são verdadeiros princípios constitucionais.

Nesse mesmo sentido, mencione-se novamente trecho do acórdão nº 1402-001.472:

"Com efeito, à luz das razões explicitadas, forçoso concluir que estamos diante da hipótese de opção fiscal legalmente estabelecida (devolução de participação no capital social a valor contábil), que toma legítima a conduta adotada pelos acionistas pessoas físicas." (fls. 11 - g.n.)

Também vale mencionar os ensinamentos do prof. Humberto Ávila¹⁷, o qual leciona que o Estado não tem apenas o dever de não restringir o modo que o contribuinte realizará seus negócios jurídicos (em observância da lei), mas também tem o dever de proteger esta liberdade, verbis-.

"(...)

A Constituição Federal assegura o direito fundamental de liberdade geral (artigo 5º) e de liberdade de exercício da atividade econômica, (artigo 170).

2.2.2.1.2. Essa liberdade abrange a autonomia da vontade e esta inclui a liberdade contratual. Esta liberdade abrange a livre decisão com relação a se, com quem e sobre o que o negócio jurídico será celebrado. A liberdade contratual envolve, portanto, a liberdade quanto à forma, ao conteúdo e aos sujeitos dos negócios jurídicos.

2.2.2.1.3. Sendo assim, **o Estado, seja na instituição da lei, seja na sua aplicação, não pode obrigar o contribuinte a adotar determinada forma societária, a escolher a sociedade com quem irá contratar, a definir o tempo de duração da sociedade que deseja criar ou a fixar o modo como vai adquirir e pagar por uma participação societária. Mais ainda, o Estado não tem apenas o dever de não restringir essa liberdade, como também tem o dever de protegê-la.**

(...)

2.2.2.1.5. Isso significa que o cidadão **deve poder acreditar que a Administração e o Judiciário não irão ultrapassar as hipóteses normativas. Mais, ele deve poder exercer os atos de disposição de sua liberdade e da sua propriedade com fundamento na base legal que lhe é imposta e da qual tenha conhecimento**

Segundo esse entendimento, conjugada aos princípios da **livre iniciativa** e o da **garantia à propriedade privada**, dispostos no artigo 170 da Constituição Federal, tem-se que o planejamento tributário é legítimo quando se vale de meios não vedados expressamente em lei para produzir o efeito da economia fiscal¹⁸.

Neste diapasão, cite-se o entendimento proferido pelo I. Conselheiro do E. CARF, Alberto Pinto, relator do Acórdão nº 1302-001.150, verbis:

"O entendimento de que o contribuinte pode se reorganizar desde que não seja exclusivamente para reduzir carga tributária (causa extra tributária) é apenas uma teoria sem amparo no Direito posto. A finalidade da sociedade empresária é maximizar seus lucros, pelo aumento do faturamento e redução de custo, o que é legítimo desde que suas condutas sejam lícitas.

Ademais, ainda que não houvesse a vontade de perpetuar a BERTOLINO, não houve simulação na geração do ágio, pois esse seria gerado fosse a subscrição feita diretamente pela 1700480 ONTARIO INC ou por meio da sua controlada brasileira BERTOLINO. Por sua vez, **a opção legal** de fazer a subscrição por meio da BERTOLINO, de forma a possibilitar a transferência do ágio para a MTE **foi possibilitada por expressa autorização legal do art. 8º da Lei 9.532/97.**

(...)

De plano afasto essa hipótese, pois, **diante de dois caminhos legais, não estaria obrigado o investidor estrangeiro a optar pelo mais oneroso tributariamente (...).**
(g.n.)

Como se vê, o próprio CARF admite que se o contribuinte pode encontrar na legislação **mais do que um caminho**, sendo um deles, **inclusive, menos oneroso, mas perfeitamente legítimo, poderá escolhê-lo posto que representa uma opção (legal) que lhe for mais conveniente.**

Ressalte-se, ainda, que a opção legal deve, necessariamente, estar no campo da legalidade, devendo existir uma norma de apoio para que o contribuinte faça a opção mais econômica.

Assim sendo, aplicando-se os entendimentos acima ao presente caso, não é possível falar em "planejamento tributário abusivo", **uma vez que foi feita uma redução de capital a valor contábil, o que é expressamente permitido pelo já transcrito art. 22 da Lei nº 9.249/95.**

Ou seja, a Impugnante cumpriu exatamente o quanto disposto no texto legal.

Não há "planejamento abusivo" ou abuso de forma, nem qualquer infração que justifique a manutenção dos lançamentos em questão.

Com efeito, reitero-se, por meio do art. 22 da Lei 9.249/95 o legislador **facultou ao contribuinte** (pessoa jurídica) devolver bens do seu ativo para seus sócios a valor contábil e não de mercado. **A consequência dessa opção legal é que a tributação**

incidirá sobre a pessoa física, quando da venda de tais bens, e não mais sobre a jurídica. A tributação menos onerosa é mera consequência da própria legislação do imposto de renda que distingue as alíquotas incidentes sobre o ganho de capital quando este ganho é apurado na empresa ou pelo sócio.

Sendo assim, se o próprio legislador permite ao contribuinte (pessoa jurídica) reduzir o capital com a devolução de bens avaliados a valor contábil a seus sócios, para que não incida tributação sobre eventual ganho de capital, não há qualquer lógica em considerar tal opção um "planejamento abusivo" ou decorrente da prática de abuso de forma, como ocorreu no presente caso.

Caso contrário, assumir-se-ia que o art. 22 da Lei 9.249/95 é letra morta, uma vez que a aplicação do valor de mercado seria obrigatória, para que o contribuinte não corresse o risco de ser autuado por suposto "planejamento abusivo", sendo obrigado a pagar o IRPJ e a CSLL, acrescidos de juros e multa, em hipótese que o próprio legislador possibilitou seu diferimento para o momento da alienação do bem pelo sócio.

Vale mencionar, ainda, que nem mesmo a redução de capital a valor de mercado afastaria o risco de autuação, segundo o entendimento presuntivo e inadequado do Sr. Agente Fiscal. Isso porque, imaginando-se que a Impugnante tivesse apurado prejuízo no ano de 2010 e a redução de capital tivesse sido feita a valor de mercado, o ganho apurado pela pessoa jurídica seria neutralizado pelo prejuízo, implicando na ausência de tributação desse ganho. Nesse caso, certamente a RFB autuaria a Impugnante por considerar que a operação seria abusiva, com vistas a evitar a tributação do ganho de capital por ter sido realizada em um ano-base no qual se apurou prejuízo fiscal.

Esse exemplo ilustra claramente que o que se pretende com os autos de infração ora combatidos é, tão somente, interferir no direito de escolha do contribuinte sobre a melhor forma de gerir seus negócios, em razão de puro inconformismo por parte da autoridade fiscal.

O antigo Conselho de Contribuintes, em inúmeras oportunidades se manifestou quanto à impossibilidade do Fisco interferir na gestão empresarial dos entes privados, como se pode depreender das ementas abaixo reproduzidas:

"IRPJ - DEDUTIBILIDADE DE DESPESA EM FUNÇÃO DA SUA NECESSIDADE E PERTINÊNCIA. O fundamento de que o negócio realizado não seria necessário ou não guardaria pertinência com a atividade da empresa, não se mostra suficiente para justificar a glosa de despesa gerada pelas perdas originadas de operações no mercado financeiro, mesmo porque que a decisão sobre o tipo de operação que se deva realizar, visando a obtenção de lucros legítimos, acoplados à manutenção da saúde financeira da empresa, é uma questão essencialmente gerencial que traz consigo um componente de risco que deve ser levado em consideração, descabendo a terceiros o direito de interferir ou fazer injunções a respeito da oportunidade ou viabilidade da operação." (Acórdão nº 107-06934; g.n.)

"GLOSA INDEVIDA DE DESPESAS FINANCEIRAS - A fiscalização não pode se investir no papel de empresário para julgar a forma pela qual os contribuintes devem gerir seus próprios recursos." (Acórdão nº 108-04.820; g.n.)

Aplicando-se o entendimento já sedimentado da doutrina e da jurisprudência administrativa ao caso concreto pode-se concluir, perfeitamente, pela indevida ingerência do Fisco na atividade empresarial da Impugnante ao classificar a operação de redução de capital e devolução das cotas da G4 aos sócios Cláudio e Fabio como "planejamento tributário abusivo".

*Diante de todo o exposto, constata-se que o procedimento adotado pela Impugnante é completamente **legítimo**, à luz da legislação de regência e dos princípios constitucionais, que asseguram **o direito a livre iniciativa do contribuinte**, sendo, portanto, absolutamente válida a opção legal pela redução de capital, a valor contábil, para a devolução de patrimônio aos sócios, nos exatos termos expostos no*

presente processo, motivo pelo qual esta E. Turma Julgadora deverá determinar o cancelamento das autuações originárias do presente processo administrativo

II.4 - Da Impossibilidade da Imputação da "Multa Agravada/Qualificada"

Demonstradas a legalidade e a legitimidade da operação realizada pela Impugnante, cabe analisar a **improcedência da grave e descabida acusação** de que teria havido algum tipo de sonegação, fraude ou conluio, nos termos da Lei nº 9.430/96 com o intuito de se diminuir o tributo devido.

No Termo de Verificação Fiscal, o Sr. Agente Fiscal considerou aplicável a multa agravada no percentual de 150%, prevista no artigo 44, parágrafo 1º da Lei nº 9.430/96. Para tanto, alega o Sr. Agente Fiscal, sem maiores justificativas, como já mencionado, que teria havido uma espécie de fraude, com base em "planejamento tributário abusivo e fraudulento", com o objetivo de reduzir o valor dos tributos devidos:

Por tudo o que foi demonstrado entendemos ter ficado patente a prática, deliberada, de planejamento tributário abusivo e fraudulento, justificando-se a qualificação da multa, pois ficou inequívoca a intenção da contribuinte em se aproveitar de um procedimento, unicamente, que propiciasse a econômica tributária.

(fls. do TVF)

Contudo, não pode prosperar a imposição da multa agravada por parte do Sr. Agente Fiscal, uma vez que não houve, no presente caso, dolo ou qualquer tipo de sonegação, fraude ou conluio nas operações societárias realizadas pela Impugnante.

De fato, como já mencionado de forma exaustiva, a Impugnante **cumpriu exatamente com o quanto disposto na Lei nº 9.249/95, que autoriza a redução de capital a valor contábil, com a devolução dos bens aos sócios. Ainda, a posterior venda de tais bens pelos sócios pessoas físicas, aplicando-se a alíquota no percentual de 15% sobre o ganho auferido, é mera consequência, também amparada pela legislação fiscal.**

Assim sendo, antes de mais nada, é preciso mencionar ser impossível sustentar-se a aplicação de multa qualificada no presente caso, pois, como foi demonstrado no decorrer da presente impugnação, além da **previsão legal expressa autorizativa** da operação em questão (art. 22 da Lei nº 9.249/95), **há diversos precedentes do CARF**, em casos análogos, validando o procedimento adotado pela Impugnante. Esse fato exclui, por si só, o elemento necessário para a qualificação da multa, qual seja, o dolo.

De fato, não há que se falar em dolo em sonegar ou fraudar, quando há farta jurisprudência administrativa referendando exatamente o mesmo procedimento condenado nos autos pela fiscalização.

Ademais, um outro fator que corrobora a necessidade do cancelamento da multa qualificada é que o Sr. Agente Fiscal qualificou **genericamente** a conduta da Impugnante como fraudulenta, sem apontar expressamente se se trataria de sonegação, fraude ou conluio - condutas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 -, às quais o artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/96 faz referência. Houve apenas a citação de tais artigos pelo Sr. Agente Fiscal sem qualquer correlação com os fatos praticados pela Impugnante.

Nesses termos, o fato de a Fiscalização sequer ter esclarecido, de maneira pormenorizada, que a operação praticada pela Impugnante estaria, supostamente, eivada por sonegação, fraude ou conluio, por si só, já é suficiente para o cancelamento da multa qualificada, pela **ausência de fundamentação**. É manifesto que cada uma das alegações fiscais deve ser devidamente **motivada**, e quando isto não ocorre, a alegação é **infundada**, devendo ser afastada pela Autoridade Julgadora (tal como desenvolvido de forma exaustiva em sede de preliminar - item II.1).

Conforme se demonstrou nos presentes autos, a Impugnante não incorreu em nenhuma ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: (i) da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; e (ii) das condições pessoais de contribuintes, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Também não houve pela Impugnante a prática de atos tendentes a modificar as características do fato gerador do ganho de capital. Reitere-se que a alienação das quotas da G4 se deu pelos sócios pessoas físicas, que efetivamente apuraram o ganho de capital (fato gerador) e ofereceram o montante auferido a tributação a alíquota de 15%, tal como dispõe a legislação acerca da matéria.

De fato, **nenhuma dessas ações ou omissões dolosas foi praticada pela Impugnante**, razão pela qual não há como se admitir a alegação de que teriam sido praticados atos com o "intuito de diminuir o tributo devido" já que todas as operações realizadas pela Impugnante foram declaradas e jamais foram omitidas de nenhuma Autoridade.

Segundo De Plácido e Silva, para que fique caracterizado o dolo, indispensável para a configuração da **fraude e da sonegação**, é necessário que se verifiquem os seguintes requisitos:

- "a) o ânimo de prejudicar ou fraudar;
- b) que a manobra ou artifício tenha sido a causa da feitura do ato ou do consentimento da parte prejudicada;
- c) uma relação de causa e efeito entre o artifício empregado e o contrato por ele conseguido;
- d) a participação intencional de um dos contraentes no dolo."

(g.n.)

Assim, de acordo com o renomado jurista, o dolo "**é ato de má-fé**, razão por que se diz fraudulento, sendo, como é, o intuito da própria fraude, ou de fraudar, pois sem fraude ou **prejuízo preconcebido** não se terá dolo em seu exato sentido."

(g.n.)

Com efeito, age com **dolo** todo aquele que tem o **ânimo de prejudicar ou fraudar alguém**; todo aquele que intencionalmente adota uma conduta com o objetivo de fraudar.

Neste sentido, o que distingue os institutos viciantes dos negócios jurídicos do erro e do dolo é que: (i) **no erro** a circunstância que acarreta o vício é espontânea, (ii) **no dolo o vício é provocado, é praticado intencionalmente por uma das partes**.

Ainda, para que se caracterize o vício do dolo em uma relação jurídica, não basta que uma das partes atue com a vontade de prejudicar outrem. É necessária, também, **a prova cabal de que houve a intenção perniciosa**.

São estes, também, os ensinamentos de Celso Antonio Bandeira de Mello:

"Inexiste no Direito qualquer princípio que erija a má fé em regra ou em critério de interpretação. Pelo contrário, notadamente em matéria de penalizações, tenham o caráter que tiverem, é vedada presunção de tão desabusado teor. A assertiva parece óbvia, dispensando justificações.

Com efeito, **os administrados não estão, ante o Estado, na posição de suspeitos de malícia até prova em contrário, mas, opostamente, na posição de insuspeitos desta coima até prova adversa**. O que se vem de dizer é, quando menos, uma inerência do Estado de Direito. Este se caracteriza por uma posição de respeito aos cidadãos, donde não pode assumir, em face deles, atitude inquisitorial.

Demais disso, a prova negativa, como se sabe, é extremamente tormentosa. Se fora dever do administrado provar a boa fé em seus atos, pena de ser havido por malicioso, sua posição jurídica revestir-se-ia da mais completa insegurança - idéia

igualmente antinômica à de Estado de Direito, cujo objetivo é conferir garantia, segurança, aos cidadãos perante os poderes constituídos.

Maiormente ante o jus puniendi do Estado, quer se manifeste na via penal, quer se expresse na via administrativa, inclusive tributária, incumbe ao Poder Público provar má fé no comportamento do contribuinte, se quer tomá-la como embasamento para apená-lo.

Por isso não faz sentido exigir do administrado, como condição para eximir-se de um apenamento, que prove ter atuado de boa fé, quando a conduta em si mesma, não seja contrária ao Direito. É dizer: se a contradição com o Direito depende, para sua caracterização, da existência de má fé, não se pode pretender que o administrado preliminarmente faça prova de que não incidiu neste vício.

Em casos que tais, é o Poder Público quem deve provar a má fé de alguém ao qual irroge estar incurso neste vício. Calha referir, ademais, que sequer é admissível deduzi-la com base em mera suspeita.

Suspeita não é prova. Nem mesmo se pode supor que o simples indício autorize concluir pela má fé. Indício não é prova; é elemento de suspeita. Prova é fator de convencimento. Corresponde ao fato ou concurso de fatos cuja existência ou relacionamento conduzem a uma convicção. O indício faz irromper uma dúvida e leva à suspeita. A prova dirime a dúvida e confirma a suspeita, por que desemboca na demonstração, que gera o convencimento.

Assim, se a infração fiscal depender de uma ausência de boa fé por parte do contribuinte, o Fisco só pode apená-lo se houver prova de má fé.

Reversamente, se a infração independe de má fé, a boa fé será irrelevante para descaracterizá-la, donde será um sem sentido pleitear do administrado que a demonstre como meio de absolver-se do apenamento. Sem sentido, igualmente, será o penalizá-lo, em hipótese desta ordem, argüindo que não fez prova da lisura de intenção." (g.n.)

No mesmo sentido, Lourival Vilanova, que bem demonstra a necessidade de prova produzida pela autoridade administrativa, como fundamento de cobrança de um tributo e aplicação de penalidades:

"A necessidade de haver prova cabal do cometimento de ilícito fiscal que envolva sonegação, fraude ou conluio como condição para a aplicação das correspondentes sanções, incumbindo ao fisco o ônus da prova, tem sido reconhecida pela jurisprudência de nossos Tribunais, conforme se pode ler nas seguintes considerações expedidas pelo ex-Presidente do Tribunal Federal de Recursos, Min. Armando Rollemberg, ao indeferir o processamento de recurso extraordinário interposto pela União Federal, em despacho posteriormente confirmado pelo Supremo Tribunal Federal: É de notar-se, que, no caso, cumpria ao fisco comprovar objetivamente o desvio, não podendo contentar-se com simples possibilidade. De fato, a quem denuncia incumbe provar a denúncia.

E adiante não tem o fisco como impregnar a declaração, justo por isso que não pode provar o contrário. Consequentemente, qualquer lançamento ou multa com fundamento apenas nessa dúvida ou suspeita é ilegal, pois não se pode presumir a fraude que necessariamente deverá ser demonstrada." (g.n.)

Pontes de Miranda caminha na mesma linha: "A prova do dolo como causa de anulabilidade, incumbe a quem pede a anulação".

Também é este o entendimento manifestado pelo antigo E. Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, inclusive para definir exatamente a aplicação ou não da multa agravada:

"IRPJ - MULTA AGRAVADA - DOLO - PROVA - PROCEDÊNCIA - Comprovado o intuito de reduzir a base de cálculo do IRPJ, mediante a utilização de documentos manifestamente falsos, é cabível a aplicação da multa agravada de 150% - art. 72, Lei 4.502/64." (Acórdão nº 103-21.204; g.n.)

"IRPF - PENALIDADE QUALIFICADA - A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada, não presumida, as hipóteses de fraude, dolo ou simulação; assim o descumprimento de obrigação acessória - apresentação de DIRPF, não justifica, nem fundamenta a exigência." (Acórdão nº 104-19.303; g.n.)

"MULTA AGRAVADA - A multa agravada somente subsiste quando, nos autos, existe prova inequívoca de fraude, dolo ou simulação, o que não é o caso." (Acórdão nº 103-21.280; g.n.)

"MULTA AGRAVADA - não havendo nos autos elementos de prova suficientes que autorizem o convencimento de prática de fraude ou qualquer outro procedimento no qual o dolo específico seja elementar não prospera a multa agravada." (Acórdão nº 103-19.619; g.n.)

Deveras, quem age com intuito de fraude/sonegação realiza operações proibidas, não as escritura em seus registros comerciais e fiscais e, quando fiscalizado, não entrega a documentação solicitada, procurando sob todas as formas ocultar essas operações. E mais, adultera documentos, utiliza-se de documentos calçados e paralelos, pessoas inexistentes ou "laranjas" e de documentos falsos e inidôneos. No presente caso, nenhuma destas condutas foi praticada pela Impugnante, tendo em vista que:

(i) a Impugnante prestou informações que estavam ao seu alcance e forneceu todos os documentos solicitados, que estavam a sua disposição, sem retardar, impedir, atrapalhar, nem confundir o trabalho realizado pelo Sr. Agente Fiscal; e
(ii) todas as operações foram devidamente registradas e arquivadas nas juntas comerciais competentes e declaradas ao Fisco Federal por meio do cumprimento de todas as obrigações acessórias.

Nesse sentido, confira-se alguns trechos do TVF que demonstram a apresentação dos documentos solicitados pelo Sr. Agente Fiscal, relacionados à operação em exame, bem como o fato de que o próprio Sr. Agente Fiscal reconhece que as operações societárias praticadas foram registradas nos órgãos competentes:

2-1 DAS DOCUMENTAÇÕES APRESENTADAS

2.1- ATAS SOCIETÁRIAS DA COVEG

No capítulo anterior foram reproduzidos parcialmente os instrumentos de alteração societária da COVEG, onde registraram-se as reduções de capital com restituição de quotas da G4 para os sócios FABIO VETTORI e CLAUDIO DINUCCI GIANNELLA, motivado pela consideração de valor excessivo em relação ao objeto da sociedade, já registrados acima.

No 79º instrumento de alteração foi devolvido aos sócios nominados acima a quantia de 2.095.143 quotas da G4 para cada um deles. Já no 79º instrumento de alteração foram repassados para cada um dos sócios, outras 122.062 quotas, além de R\$ 77.938,00 em espécie.

(...)

Já no 80º instrumento datado, também em 16/06/10, reporta a reunião de acionistas realizada em 15/03/10, portanto dentro do prazo de 90 dias prescrito naquela ata.

Sobre o assunto, a Sétima Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes já se posicionou, conforme se extrai do acórdão abaixo ementado:

"(...) MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - INEXISTÊNCIA — IMPROCEDÊNCIA - Nos chamados 'planejamentos tributários', **constituídos de atos devidamente registrados, feitos às claras e cumpridas todas as obrigações acessórias, quando é dado ao fisco conhecer, sem dificuldade alguma, toda a extensão dos negócios engendrados, não cabe a qualificação da penalidade.** quando não provada presença de alguma das figuras delituosas." (Acórdão nº 107-09.169; g.n.)

O Conselheiro Relator do acórdão mencionado, Luis Martins Valero, assim se manifestou em seu voto:

"Não vislumbro o intuito de fraude sustentado pela fiscalização a justificar a qualificação da penalidade, pois os negócios jurídicos perpetrados pela recorrente efetivamente ocorreram, são lícitos e foram feitos às claras. (...) Ainda que estivéssemos diante do chamado 'planejamento tributário evasivo', com a única finalidade de economizar tributos, ou seja, com a realização de atos sem propósito negocial, não há como se aplicar a penalidade qualificada.

(-)

Nos chamados 'planejamentos tributários', constituídos de atos devidamente registrados, feitos às claras e cumpridas todas as obrigações acessórias, quando é dado ao fisco conhecer, sem dificuldade alguma, toda a extensão dos negócios engendrados, não cabe a qualificação da penalidade, porque não provadas as figuras delituosas requeridas pela lei." (g.n.)

Cite-se, também, por oportuno, a seguinte decisão proferida pela **"(...) MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - INEXISTÊNCIA - IMPROCEDÊNCIA** - **As operações societárias praticadas pela recorrente, desqualificadas pelo FISCO porque imputadas de dissimuladas (simulação relativa) - porém tidas como possíveis em face de parcela da doutrina e de decisões ainda recentes deste Tribunal, que sustentam tratar-se de negócio jurídico indireto -, pelas suas próprias características, não podem ser consideradas como praticadas com evidente intuito de fraude, inclusive porque realizadas com toda publicidade aue os atos exigiram. (...)"** (Acórdão nº 107- 08.837; g.n.)

No referido acórdão, o E. Conselheiro Natanael Martins assim manifestou-se: **Ora, se as operações realizadas pela recorrente, todas elas, foram dotadas da máxima carga de publicidade; se as operações praticadas resultaram informações ao FISCO de sua ocorrência; se as operações foram realizadas com base em doutrina e jurisprudência que lhe atestavam a validade e eficácia; se os atos praticados pelo contribuinte não foram simulados (aqui entendido como simulação absoluta); se, por fim, os atos societários praticados, isoladamente considerados, são válidos - daí a afirmação da recorrente de que em verdade praticara negócio jurídico indireto -, não vejo como manter-se a multa qualificada.** Isso em razão da própria aplicação do art. 112 do CTN, ou porque, sobretudo, dos autos do processo não vejo como extrair-se das condutas praticadas pela recorrente a presença de dolo específico como vontade de agir, pressuposto da aplicação, penso, da multa qualificada.(...)" (g.n.).

Outras decisões do antigo Conselho de Contribuintes caminharam exatamente nesse mesmo sentido, como se depreende da leitura das ementas abaixo colacionadas:

"PENALIDADE QUALIFICADA-INOCORRÊNCIA DE VERDADEIRO INTUITO DE FRAUDE - ERRO DE PROIBIÇÃO - ARTIGO 112 DO CTN - SIMULAÇÃO RELATIVA - FRAUDE À LEI - Independentemente da patologia presente no negócio jurídico analisado em um planejamento tributário, se simulação relativa ou fraude à lei, a existência de conflitantes e respeitáveis correntes doutrinárias, bem como de precedentes jurisprudenciais contrários à nova interpretação dos fatos pelo seu verdadeiro conteúdo, e não pelo aspecto meramente formal, implica em escusável desconhecimento da ilicitude do conjunto de atos praticados, ocorrendo

na espécie o erro de proibição. Pelo mesmo motivo, bem como por ter o contribuinte registrado todos os atos formais em sua escrituração, cumprindo todas as obrigações acessórias cabíveis, inclusive a entrega de declarações quando da cisão, e assim permitindo ao fisco plena possibilidade de fiscalização e qualificação dos fatos, aplicáveis as determinações do artigo 112 do CTN. Fraude à lei não se confunde com fraude criminal." (Acórdão nº 101-95.537; g.n.)

"MULTA AGRAVADA - Descabe o agravamento da multa de ofício prevista no inciso II, art. 44, da Lei 9.430/96, quando não devidamente comprovado pela fiscalização o evidente intuito de fraude, mormente quando o contribuinte não ocultou a operação praticada, registrando na sua escrita comercial e fiscal toda a operação." (Acórdão nº 101-95.141; g.n.)

"(...) MULTA QUALIFICADA - Ainda que se possa vislumbrar nas condutas da autuada as figuras doutrinárias, e hoje positivadas na legislação civil, da fraude à lei e do abuso de direito, se os atos negociais foram devidamente registrados, feitos às claras e cumpridas todas as obrigações acessórias, quando foi dado ao fisco conhecer, sem dificuldade alguma, toda a extensão dos negócios engendrados, não cabe a qualificação da penalidade, porque não provadas as figuras delituosas requeridas pela lei que autoriza a exasperação da penalidade." (Acórdão nº 107-09.587; g.n.)

Não dissente desse entendimento a Oitava Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, também afastou a multa agravada imposta pelo Fisco em operações consideradas fraudulentas, justamente porque o contribuinte atendeu a todas as solicitações feitas pelo Fisco e observou a legislação societária, como ocorreu no presente caso:

"(...)PENALIDADE QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - INOCORRÊNCIA - SIMULAÇÃO RELATIVA - A evidência da intenção dolosa, exigida na lei para agravamento da penalidade aplicada, há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. O atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive com o cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal, ensejam a intenção de obter economia de impostos, por meios supostamente elisivos, mas não evidenciam má-fé, inerente à prática de atos fraudulentos. (...) (Acórdão nº 108-09.037; g.n.)

Vale também transcrever trechos do voto proferido pela I. Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro no acórdão acima destacado:

"E aqui vemos uma empresa que se partiu mas continuou existindo, o que obriga a considerar tal fato. Diante dessa circunstância, tenho dificuldades para caracterizar a 'evidência' exigida pela lei, cumulada com o 'intuito de fraude' (esta de caráter manifestamente subjetivo), porque as operações ditas simuladas como se tratou de uma sociedade anônima, todos os atos praticados impuseram divulgação e registro nos órgãos públicos, o que foi feito; todas as operações estavam devidamente lançadas na escrituração comercial e fiscal, foram cumpridas, junto à Receita Federal e demais órgãos públicos, as formalidades próprias aos atos de incorporação. O que não deixou dúvidas foi a intenção do Recorrente em economizar imposto. Ele praticou todos os atos que entendeu válidos, na forma da lei para tal fim. Não conseguiu materializar sua vontade mas este é outro aspecto da questão. Contudo não tenho segurança de afirmar que esteve configurado um 'evidente' intuito de fraude, como saltou a vista nos casos anteriormente analisados por este Colegiado nos quais os negócios eram realizados apenas 'de fachada' sem respaldo na verdade material. O Código Tributário Nacional, em seu Livro II - Normas Gerais de Direito Tributário, no capítulo IV, onde trata da Interpretação e Integração da Legislação Tributária, deverá ser observado.

Em face das diretrizes estabelecidas pelo art. 112 do CTN, acima transcrito, e ante as circunstâncias apontadas, entendo não estar configurada a evidência do intuito de fraude, exigência legal para agravamento da penalidade, a recomendar a aplicação da multa destinada às infrações não dolosas, prevista no art. 957, inciso I, do RIR/94, então vigente. (...)” (g.n.)

*Em conclusão: quem age de má fé, quem dissimula, quem simula, perpetra fraude, oculta fatos geradores de tributos, quem quer sonegar tributo **certamente não é aquele que (i) leva a registro todos os atos societários relacionados à operação; (ii) apresenta todas as informações ao Fisco Federal, por meio das declarações e obrigações acessórias; (iii) presta todos os esclarecimentos requeridos pela Fiscalização; e (iv) oferece ao Sr. Agente Fiscal todos os documentos que estão ao seu alcance para auxiliar na investigação.***

Evidente, portanto, a ausência de atos fraudulentos praticados pela Impugnante e a necessidade de cancelamento, por essa E. Turma Julgadora, da multa qualificada lançada nas autuações ora combatidas por não restarem tipificadas as condutas da fraude e sonegação previstas nos artigos 72 e 71, respectivamente, da Lei nº 4.502/64.

Por fim, para que não restem quaisquer tipo de dúvidas acerca da necessidade de cancelamento da multa qualificada em questão, nem se alegue, ainda, que a Impugnante teria agido em conluio. Com efeito, o Sr. Agente Fiscal faz menção, no decorrer do TVF, à existência de conluio entre a impugnante e as outras empresas que alienaram as suas participações e adotaram o mesmo procedimento que a Impugnante:

É de suma importância registrar que no mesmo ano calendário a CCI Concessões S/A, a NF Motta Construções e Comércio Ltda. e a SERVE Serviços Gerais Ltda. já tinham efetuado o mesmo procedimento no mesmo ano calendário de 2010, qual seja, a cessão e a transferência das quotas da G4 para as pessoas físicas residentes e não residentes no país, denotando um planejamento abusivo em conluio e com isso comprovando a intenção de todos em burlar a tributação.

(...)

Quando nos referimos a conluio para implementar a evasão tributária, no concentramos em provas contidas nas documentações mencionadas nas datas 25/03/10 (lembro que em 18/03/10 o valor da negociação já havia sido fechado), 22/04/10, 03/05/10, 16/06/10 e 23/07/10, onde todas as sócias transmitiram suas quotas na G4 para pessoas físicas.

(fls. do TVF)

Todavia, conforme será demonstrado, não se pode admitir a aplicação da multa agravada em questão pela simples menção feita pelo Sr. Agente Fiscal à prática do conluio. Isso porque, considera-se conluio a combinação, um "conchavo", doloso, efetuado entre duas ou mais pessoas, com o objetivo de enganar uma terceira pessoa, ou se furtarem ao cumprimento da lei.

Para De Plácido e Silva conluio pode ser assim definido:

"Derivado do latim colludium, de cum e ludus, possui, originariamente, o sentido de com jogo. E, na linguagem jurídica, tem, mais ou menos, esta significação, pois que conluio, com o mesmo sentido de colusão (arranjo, combinação), designa o concerto, conchavo, ou combinação maliciosa ajustada entre duas ou mais pessoas,

com o objetivo de fraudarem ou iludirem uma terceira pessoa, ou de se furtarem ao cumprimento da lei." (g.n.)

Ora, obviamente não há que se falar em conluio no presente caso. Conluio de quem? Da Impugnante com quem? Para prejudicar quem? Como já foi asseverado anteriormente pela Impugnante, o equívoco do Sr. Agente Fiscal é evidente. **Quem auferiu o ganho com a venda da G4 foram as pessoas físicas. A Impugnante não recebeu nenhum benefício econômico decorrente dessa alienação, portanto, é patente a ausência de conluio.** Além disso, não houve qualquer descumprimento de norma. Ao contrário, cumpriu-se exatamente o quanto disposto na já citada Lei nº 9.249/95.

Também já se demonstrou que **não houve dolo na operação praticada pela Impugnante**; quer pelo fato de ter sido observada estritamente a legislação da regência; quer pelo fato de a jurisprudência administrativa ser pacífica sobre a legalidade da redução de capital societário a valor contábil e a posterior venda pelos sócios pessoas físicas.

Assim sendo, tendo em vista a legislação autorizativa {Lei nº 9.249/95}, a jurisprudência do CARF que referenda as operações realizadas pela Impugnante, bem como pelas outras empresas apontadas pela fiscalização, é natural que todos os sócios procedessem da mesma forma.

Portanto, somente o fato de todos terem realizado operações semelhantes não significa que houve o "conluio" entre eles. O Sr. Agente Fiscal, para sustentar tal acusação, precisaria ter se cercado de provas contundentes de uma combinação por parte das empresas, o que não ocorreu. Isso só demonstra a imprecisão para a tipificação desse tipo penal, que, reiterar-se, deve ser provado e não presumido.

Não há prova nos autos de que a Impugnante tenha praticado qualquer irregularidade. O que há é apenas a alegação, subjetiva e presuntiva, de que a Impugnante teria realizado um "planejamento tributário abusivo" e que, portanto, teria cometido irregularidades em sua reorganização societária.

Assim, a acusação fiscal formulada não é razoável, é desproporcional e evidencia ofensa aos princípios da legalidade tributária, da razoabilidade e da utilidade.

O poder discricionário das autoridades administrativas, que geralmente se traduz em atos administrativos, deve obedecer limites, sob o risco de se tornar uma ferramenta para atos arbitrários. Sobre esse assunto, vale mencionar a manifestação do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Norte contra os abusos do poder discricionário, como se observa de uma histórica decisão proferida nos autos da Apelação nº 1.422, tendo por Relator o Desembargador Canindé de Carvalho (Revista Forense, 121, de 1949, página 209), a seguir transcrita em parte:

"Mas, onde se diz competência discricionária não se diz arbítrio. A competência discricionária não se exerce acima ou além da lei, senão como toda e qualquer atividade executória, com sujeição a ela; não autoriza, adverte GOODNOW, 'tomar medidas arbitrárias, caprichosas, inquisitoriais ou opressivas' (Les Principes du Droit Administratif des Etats-Unis, pág. 383).

(...)

Idêntico é o critério preconizado por FLEINER: **'Não são apenas as limitações extrínsecas que a autoridade tem de respeitar, senão também certas limitações internas que são impostas ao seu poder discricionário: à autoridade é proibido expedir ordens por capricho, utilizando a sua competência; ao exercer aquele seu poder discricionário não pode impor o seu arbítrio em cada caso particular, mas, sim, atender aos fatores que a lei quer que se tenham em consideração.**

Juridicamente falando, o abuso do poder discricionário equivale a uma exorbitância dos limites legais"', (g.n.)

Resta claro, assim, que a exigência fiscal, com a aplicação de penalidade qualificada extrapolou qualquer limite, seja do exercício do poder discricionário inerente à Administração Pública, seja imposto pela legislação em vigor.

Vale mencionar, novamente, que a Impugnante não alterou ou dissimulou o fato gerador da obrigação tributária e tampouco excluiu ou modificou as suas características essenciais. A estrutura societária adotada foi implementada e realizada com total transparência de propósitos, devidamente registrada e informada aos órgãos competentes, e de acordo com a legislação vigente (art. 22 da Lei 9.249/95).

Portanto, pelo exposto, não restou comprovada qualquer prática dolosa pela Impugnante, não houve a fraude, sonegação ou conluio necessários à imposição da multa agravada no presente caso, razão pela qual deve essa E. Turma Julgadora cancelar os lançamentos correspondentes à aplicação da multa de ofício no percentual de 150% incidente sobre os valores cobrados nos autos desse processo.

II.5 - Da Impossibilidade de Exigência da Multa em caso de Dúvida

Além disso, há outro fator capaz de afastar, na remota hipótese de os argumentos acima não serem acolhidos por esta E. Turma Julgadora, a exigência da multa formalizada contra a Impugnante.

Isso porque, caso seja decida pela manutenção dos lançamentos que deram origem a este processo, o que se alega ad argumentandum, pelo voto de qualidade, isto é, por meio de julgamento em que houve empate de votos, é razoável considerar que há, no mínimo, dúvida quanto à ocorrência da infração.

Ocorre que, a exigência de valores a título de penalidades não se coaduna com a dúvida, conforme se afere do artigo 112 do Código Tributário Nacional, segundo o qual "A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado/ em caso de dúvida quanto: (...)".

Nesse sentido, entendimento de Luís Eduardo Schoueri, o qual, fazendo alusão às infrações, assevera que "não poderá prevalecer o tratamento mais gravoso decidido por estreita maioria — ou, ainda mais evidente, pelo voto de qualidade - deixando de lado a dúvida objetivada peio entendimento da minoria" (g.n.).

Deste modo, caso reste inequívoca a presença da dúvida quanto à correção das autuações originárias da presente lide, requer-se que esta E. Turma Julgadora reconheça, ao menos, que não será possível manter a multa de ofício exigida da Impugnante.

II.6 - Ad Argumentandum - Da Vedação ao Confisco

Como se não bastassem os argumentos acima, suficientes para o cancelamento da multa qualificada, há que se mencionar ainda que a multa de ofício aplicada tem caráter confiscatório, não devendo prevalecer, conforme entendimento do plenário do Supremo Tribunal Federal, inclusive em sede de Repercussão Geral.

II.8 - Ilegalidade da Cobrança dos Juros sobre a Multa

Ainda que se entenda pela manutenção das autuações em análise, o que se alega a título argumentativo, é certo que os juros calculados com base na taxa SELIC não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal. É o que se passará a demonstrar.

Os responsáveis solidários também apresentaram impugnação, alegando, em síntese, às fls. 1.735/2.050):

II - DAS PRELIMINARES

II. 1 - Da Falta de Motivação da Responsabilidade Solidária Atribuída ao Impugnante

II.2 - Da Confusão Entre Institutos de Solidariedade Tributária que Não se Relacionam / Excludentes Entre Si - Artigo 124 (Licitude) X Artigo 135 (Ilícitude)

III - DO DIREITO

III. 1 - Das Razões Expostas pela Construtora Coveg Limitada em sua Impugnação

III.2. - Inexistência de Responsabilidade Tributária do Impugnante

III.2.1 - Inaplicabilidade do Inciso I do Artigo 124 - Não caracterização da Responsabilidade Solidária em Razão da Ausência de "Interesse Comum"

III.2.2 - Da Falta de Comprovação de Intuito Doloso – Impossibilidade de Aplicação do Artigo 135 do CTN

III.2.3 — Da não Ocorrência de Atos Praticados com Excesso de Poderes ou Infração de Lei, Contrato Social ou Estatutos

III.3 - Da Não Ocorrência de Fraude e da Inexistência de Dolo – Impossibilidade de Aplicação da Multa Agravada

III.4 – *Ad Argumentandum* - Da Indevida Desconsideração pela Autoridade Fiscal do Imposto de Renda Recolhido pela Pessoa Física

Em julgamento realizado em 26 de janeiro de 2017, a 1ª Turma da DRJ/RPO considerou improcedente a impugnação da contribuinte e prolatou o acórdão 14-64-007 assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

PRELIMINAR. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO JURÍDICO. DESCABIMENTO.

Não há razão a alegação, em preliminar, de ausência de fundamento jurídico, quando a Autoridade Lançadora, em face de operação simulada, lança de ofício com fulcro no art. 149, inciso VII do CTN, descrevendo no Termo de Verificação Fiscal e nos Autos de Infração os dispositivos legais que amparam a constituição do crédito tributário.

ANÁLISE DOS FATOS EM CONJUNTO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL.

É justamente com a análise sistêmica dos atos que se permite concluir que não houve o propósito negocial dos negócios celebrados, os quais existiram apenas para surtir efeitos tributários.

AUSÊNCIA DE PLANEJAMENTO ABUSIVO. LEGALIDADE E LEGITIMIDADE DAS OPERAÇÕES.

Para produzir efeitos tributários, é necessário que os eventos sejam apresentados de acordo com a substância dos atos e não meramente com forma lícita. Não se deve aceitar como lícito um planejamento tributário que envolva contratos “vazios”, desprovidos de causa geradora, porquanto visam retratar negociação que existe apenas para economizar tributos que são devidos.

IMPOSSIBILIDADE DE INGERÊNCIA DO FISCO NA ATIVIDADE DO CONTRIBUINTE.

Ao Fisco sempre foi possível, conforme comando do art. 149 do CTN, socorrer-se aos conceitos de direito privado (simulação) para afastar meras formalidades em detrimento da materialidade da obrigação tributária. Não se trata de faculdade, e sim de dever, consoante o parágrafo único do art. 142 do CTN, visto que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, devendo transparecer o que de fato ocorreu para o surgimento da obrigação tributária correspondente.

Sob a égide da livre iniciativa, não pode o interessado praticar atos unicamente para eximir-se das obrigações tributárias, devendo a Autoridade Fazendária, em face dessa circunstância, obrigatoriamente, identificar o real fato gerador e efetuar o lançamento dos tributos devidos.

MULTA QUALIFICADA.

Não há como afastar a imputação fiscal de planejamento tributário abusivo e fraudulento e a consequente aplicação da multa qualificada se descritas pela Fiscalização circunstâncias que demonstram a ocorrência de negócios jurídicos simulados, os quais foram celebrados com o único objetivo de esquivar-se da tributação que, de qualquer outra forma escolhida, seria incidente.

IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE MULTA EM CASO DE DÚVIDA.

Demonstrada evidente intenção de se burlar a norma e se esquivar do pagamento do tributo devido, não há dúvida quanto ao cabimento da multa tributária.

VEDAÇÃO AO CONFISCO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a penalidade de multa nos moldes da legislação em vigor.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. OBSERVÂNCIA NAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS.

Nos termos do § 5º do art. 19 da Lei 10.522/02, somente após a manifestação da PGFN é que as decisões dos órgãos julgadores devem reproduzir o entendimento sobre as matérias a que se refere o *caput* do citado artigo.

DESCONSIDERAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA RECOLHIDO PELA PESSOA FÍSICA.

Para que haja a compensação, os débitos devem ser próprios, ou seja, pertencer ao mesmo sujeito passivo que apurou o crédito que se deseja compensar.

ILEGALIDADE DA COBRANÇA DOS JUROS SOBRE A MULTA

Os juros moratórios são devidos à taxa SELIC e sobre o “crédito tributário”. Este decorre da obrigação principal que, por sua vez, inclui também a penalidade pecuniária.

FALTA DE MOTIVAÇÃO DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

Demonstrado pela autoridade lançadora que os envolvidos agiram, com interesse comum, celebrando negócios unicamente para não recolher os tributos que são devidos conforme previsão legal, devem então ser obrigatoriamente incluídos no polo passivo da exigência tributária.

AUSÊNCIA DE INTERESSE COMUM.

É solidária a pessoa que atua de forma direta, que realiza individualmente ou com outras pessoas os atos que resultam na situação que dissimula o fato gerador, ou que, em comum com outras, esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação.

FALTA DE COMPROVAÇÃO DE INTUITO DOLOSO.

Celebrar negócio jurídico, sem propósito negocial, unicamente para eximir-se do pagamento de tributo devido, configura o intuito doloso.

NÃO OCORRÊNCIA DE ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO OU ESTATUTO SOCIAL.

Pode-se evitar o surgimento da obrigação tributária, pois ninguém é obrigado a realizar o fato gerador do tributo. Também em face de diversas opções, pode o interessado escolher aquela que haja menor incidência tributária. Não pode, no entanto, com o único fim de pagar menos tributos, simular um negócio sem causa que justifique a sua existência. Agindo desse modo, há a ilicitude repelida pela ordem jurídica.

SIMULAÇÃO. FRAUDE. MULTA QUALIFICADA.

Comprovada a prática de atos simulados, com o único propósito de esquivar-se das obrigações tributárias, realizados por meio de uma fraude perpetrada entre as partes envolvidas, deve ser qualificada a multa de ofício exigida.

PEDIDO DE REGULARIZAÇÃO FISCAL. NÃO CONHECIMENTO.

Pedido de Regularização Fiscal apresentado não será conhecido por tratar de matéria que não se submete ao rito do Decreto 70.235/72, portanto estranha à competência deste órgão julgador, nos termos do art. 233 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, aprovado pela PORTARIAMFNº203,DE14 DE MAIO DE 2012

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A contribuinte apresentou recurso voluntário às fls. 2.704/2.803, onde reforça os argumentos já apresentados em sede de impugnação, atendo-se aos seguintes pontos:

- Preliminarmente:

Esclarecimentos Iniciais sobre o Presente Caso e a Decisão ora Recorrida;

- Do Direito:

Da Ausência de Fundamento Jurídico para a Lavratura e Manutenção do Lançamento Fiscal;

Da Análise dos Fatos Efetivamente Realizados – “Análise do Filme”;

Da Legalidade e Legitimidade das Operações Realizadas – Ausência de “Planejamento Abusivo”;

- Da Impossibilidade de Ingerência do Fisco na Atividade do Contribuinte – Da Opção Legal da Recorrente;

Da Impossibilidade da Imputação da “Multa Agravada/Qualificada”;

Inexigibilidade de Multa e Juros nos Termos do Inciso III do Artigo 100 do CTN;

Da Impossibilidade de Exigência da Multa em caso de Dúvida;

Ad Argumentandum - Da Vedação ao Confisco;

Da Indevida Desconsideração pela Autoridade Fiscal do Imposto de Renda Recolhido pelas Pessoas Físicas;

Ilegalidade da Cobrança dos Juros sobre a Multa;

Esclarecimentos sobre o Comunicado CADIN Emitido em Face da Recorrente e o Pedido de Regularização Fiscal não Conhecido pela DRJ;

Os responsáveis solidários apresentaram também Recursos Voluntários às fls. 2902/3.074 e 3.077/3.249, alegando, em síntese:

- Preliminarmente:

Esclarecimentos Iniciais sobre o Presente Caso e a Decisão ora Recorrida;

Da falta de motivação da Responsabilidade Solidária atribuída ao Recorrente;

Da confusão entre institutos de solidariedade tributária que não se relacionam/Excludentes entre si - art. 124 (licitude) x Artigo 135 (ilicitude);

- Do Direito:

Das Razões expostas pela Construtora Coveg Limitada em Seu Recurso Voluntário;

Da inexistência de responsabilidade Tributária do Recorrente

Da Inaplicabilidade do inciso I do art. 124 - Não caracterização da responsabilidade Solidária em razão da ausência de "Interesse Comum"

Da falta de comprovação de intuito doloso - impossibilidade de aplicação do art. 135, do CTN;

Da não ocorrência de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos;

Da não ocorrência de fraude, sonegação ou conluio e da Inexistência de dolo - impossibilidade de aplicação da multa agravada;

Do princípio da pessoalidade da pena;

Ad Argumentandum - Necessidade de compensação do IRPF recolhido sobre o Ganho de Capital pelo Recorrente;

A PGFN apresentou Contrarrazões aos Recursos Voluntários, às fls. 3.257/3.306, com os seguintes pontos:

- Das operações formalmente realizadas;
- Das preliminares suscitadas pela recorrente
 - Da suposta falta de fundamento legal do lançamento;
 - Do fundamento do auto de infração em casos de planejamento tributário;
- Da caracterização do planejamento tributário abusivo;
 - planejamento tributário abusivo
 - ausência de propósito negocial na reorganização;
 - problemas apontados pela autoridade responsável pelo lançamento;
- Da vantagem do planejamento tributário abusivo;
- Da aplicação da multa qualificada de 150%;
- Da inaplicabilidade do art. 112 do ctn em caso de voto de qualidade;
- Da incidência de juros sobre a multa.

Recebi os autos, desta feita, por sorteio, em 20/09/2017.

É o relatório.

Voto

Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Relatora

A contribuinte foi autuada para o recolhimento de IRPJ e CSLL no regime do lucro real, relativo ao ano-calendário de 2010, totalizando o crédito tributário de R\$69.671.143,71, incluindo multa de ofício qualificada de 150% e juros de mora.

	IRPJ	CSLL
Principal	17.191.443,38	6.188.919,62
Juros de Mora	8.250.173,68	2.970.062,53
Multa de Ofício Qualificada	25.787.165,07	9.283.379,43
Total	51.228.782,13	18.442.361,58
Total Geral	69.671.143,71	

Atribuiu-se ainda responsabilidade solidária aos diretores da empresa autuada, nos termos dos arts. 124, I, do CTN.

A recorrente foi cientificada do teor do acórdão da DRJ/RPO e intimada ao recolhimento dos débitos em 15/02/2017 (AR de fl. 2.699), e apresentou em 15/03/2017, recurso voluntário e demais documentos, juntados às fls. 2.704/2.806.

Os responsáveis solidários também foram intimados na mesma data (AR de fls. 2.700 e 2.701), e também apresentaram os respectivos Recursos Voluntários na mesma data, às fls. 2.902/3.074 e 3.077/3.249.

Já que atendidos os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72, e tempestivos, deles conheço.

A ação fiscal identificou planejamento tributário abusivo e fraudulento, o que teria possibilidade a tributação do ganho de capital apurado na venda das cotas da Holding G4 Participações S. P. E. Ltda (G4) pela alíquota de 15% ao invés de 34%.

Preliminarmente, alega a recorrente que a ausência de fundamento jurídico para a lavratura e manutenção do lançamento fiscal.

Sustenta que o lançamento fiscal não possuía qualquer base legal capaz de sustentá-lo, de tal forma que a DRJ entendeu que o crédito tributário cobrado teria fundamento no art. 149, VII c.c. com o art. 142, do CTN. Que no TVF a autoridade fiscal não indicou qualquer dispositivo da legislação que teria sido infringido ou não observado pela recorrente., justificando o lançamento tão-somente em planejamento abusivo em conluio com as demais proprietárias da SPVIAS.

Da análise do TVF verificamos que o autoridade fiscal efetuou o lançamento em decorrência da apuração de ganho de capital não tributado pelo recorrente, tendo havido em seu entendimento um planejamento tributário abusivo, por parte da recorrente ao alienar a participação societária que detinha na G4.

E de fato, disso se defende muito bem a recorrente em suas razões de defesa a serem enfrentadas à frente na análise do mérito.

Assim, não entendo que tenha ocorrido nenhum tipo de cerceamento de defesa ou falta de fundamentação legal que levasse a isso, ou à nulidade do lançamento.

Também, nos termos do art. 59 do Decreto 70.235/72, não vejo situação que demande a anulação da decisão *a quo*:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Assim, deixo de conhecer de quaisquer preliminares argüidas.

Do mérito

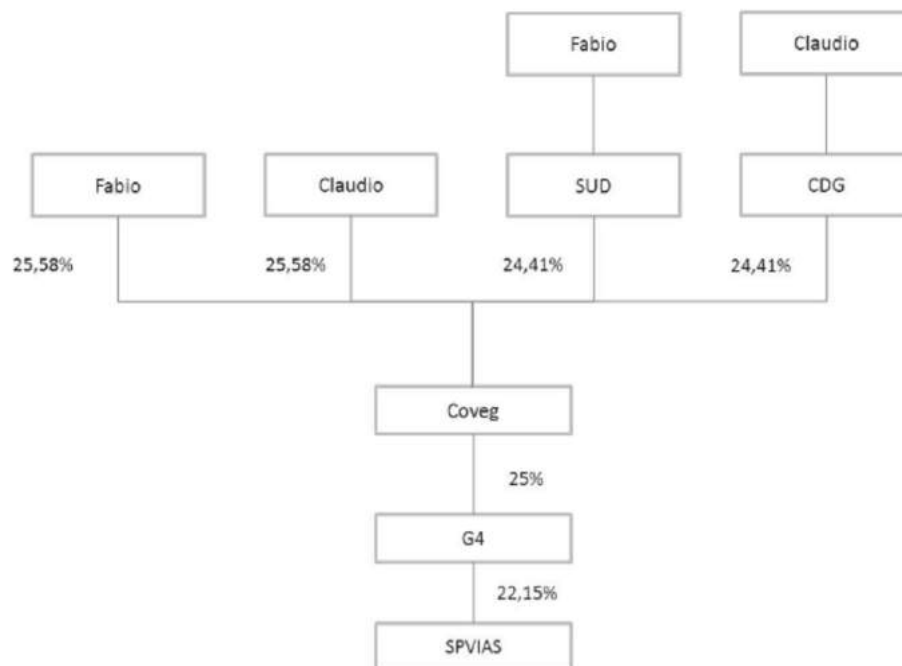
Inicialmente, cabe relatar o passo a passo das operações realizadas que levaram ao lançamento tributário, a fim do entendimento da realidade, conforme TVF.

O fator determinan ee para abertura deste exame foi a negociação concluída em 03/08/2010, conforme contrato de compra e venda, quando a COMPANHIA DE PARTICIPAÇÕES EM CONCESSOES S/A, - CPC, adquiriu a participação acionária da empresa HOLDING G4 PARTICIPAÇÕES S.P.E. LTDA. - G4, que detinha 20,16% de participação acionária na empresa RODOVIA INTEGRADAS DO OESTE S/A - SPVIAS, da fiscalizada, da CCI CONCESSÕES S/A), da NF MOTTA CONSTRUÇÕES E COMÉRCIO LTDA e da SERVE SERVIÇOS GERAIS LTDA, detentoras, cada uma, de 25% do patrimônio líquido da G4 já mencionada.

A autuação ora empreendida se refere a transferência de parte (25%) das ações da sociedade G4, à época detidas pela COVEG para pessoas físicas (Fabio Vettori e Claudio Dinucci Giannella), ocorrida entre a definição do valor da venda (18/03/10) e fechamento do contrato de compra e venda (25/08/10) referente à negociação da venda da G4

para a CPC, com objetivo claro de economizar tributos na ordem de 19%, ou seja, 34% (pessoa jurídica) para 15% (pessoa física) como veremos no decorrer deste termo e com base nas documentações levantadas.

O objetivo de economia tributária foi realizado através de procedimentos societários abusivos, para dar caráter de legalidade em datas próxima ao desfecho final da negociação.



A recorrente por sua vez, entende que não houve qualquer ilegalidade na operação realizada. Necessário para tanto a análise de todos os atos como um filme e não quadro a quadro. Relatam que os sócios pessoas físicas, Fábio e Cláudio sempre fizeram parte da Coveg, não apenas simbólica, possuindo cada um deles 25% das cotas, cerca de R\$12.843.761,00. E em 12/09/2008, a Coveg deliberou pela redução de capital em razão de seu excesso, em favor dos sócios, Fabio e Claudio, no valor de R\$4.190.286,00, deliberação que foi complementada pela reunião de 15/03/2010, em mais R\$400.000,00. (Aqui o fiscal alega que apesar de ter sido aprovada a redução em 12/09/2008, somente 24 meses depois em 2010 é que a implementação ocorreu).

O cerne da questão aqui a ser enfrentado está na análise da possibilidade ou não de redução de capital social com a consequente entrega de ativos ao acionista pelo valor contábil.

E no entendimento da recorrente não há nenhum dispositivo no ordenamento jurídico vigente que se vede a operação societária levada à efeito. Ao contrário, há sim dispositivo que admite a prática efetuada.

Ademais, esclarece que a redução de capital em questão da Coveg cumpriu com todos os requisitos exigidos pela legislação, sem qualquer impugnação por parte de terceiros, demonstrando que o ato foi plenamente válido e eficaz, não se verificando sequer questionamento por parte da fiscalização e/ou da DRJ.

De igual forma, frisa que a Junta Comercial é o órgão competente para realizar o controle de legalidade dos atos societários promovidos por sociedades mercantis, e ela entendeu pela integral regularidade da operação em análise, no entanto, de acordo com a Fiscalização e a DRJ a redução de capital realizada deveria ser totalmente desconsiderada.

Esclarece ainda que, no que tange à deliberação da redução de capital da Coveg, em 12/09/2008, e sua efetivação, em 23/06/2010, se fez necessário aguardar a regularização da integralização do capital da G4, sociedade detida pela Coveg, por meio da integralização das suas respectivas participações na SPVIAS em uma única sociedade (doc. 04 anexo à impugnação – ata da 2ª alteração do contrato social da G4).

Continua, explicando que tendo em vista que a redução de capital da Coveg implicaria na devolução das cotas da sociedade G4 aos sócios, cujo capital ainda não estava formalmente integralizado, aguardou-se a **aprovação de terceiros** para tal ato, quais sejam:

(i) Agência Reguladora de Transportes do Estado de São Paulo (responsável pela concessão rodoviária). Tal solicitação foi feita pela SPVIAS, por meio de carta encaminhada à agência reguladora em questão, em 15/07/2009, e tal autorização se deu por meio de publicação no DOE, no dia 24/10/2009 (doc. 05 anexo à impugnação);

(ii) Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES, com o qual também estava em vigor contrato de financiamento. A solicitação foi feita pela SPVIAS, em 29/10/2009, logo após a autorização pela ARTESP, e foi aprovada em 25/03/2010, por meio de carta resposta encaminhada pelo BNDES (docs. 06 anexo à impugnação); e

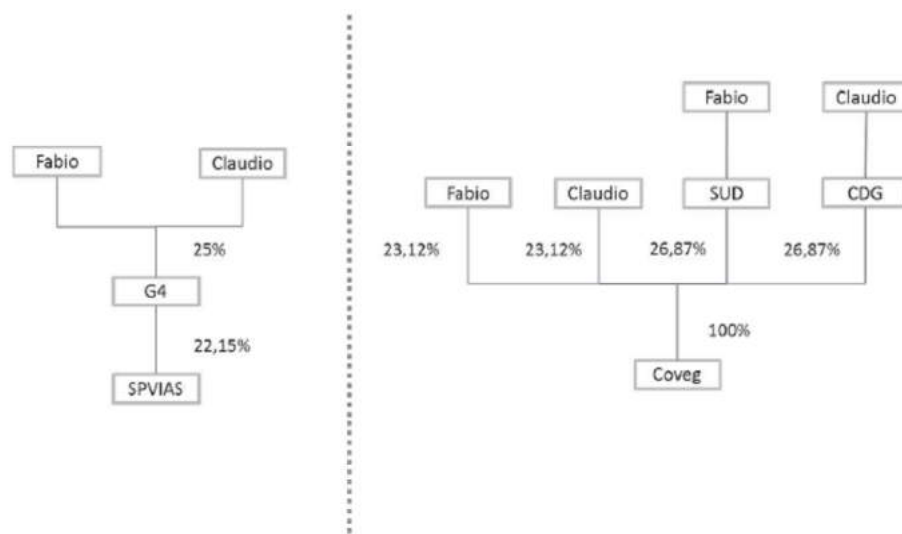
(iii) Caixa Econômica Federal, com a qual estava em vigor contrato de financiamento. A solicitação foi feita por meio de carta enviada pela SPVIAS, em 25/11/2009, sendo que a concordância do banco em questão foi recebida, também por meio de carta, em 08/04/2010 (docs. 07 anexo à impugnação).

Como se pode perceber, a última autorização para a integralização de capital da G4, com as ações da SPVIAS, se deu apenas em 08/04/2010. Na sequência, em 22/04/2010, foi realizada alteração do contrato social da G4, ratificando as aprovações de aumento do capital social deliberada em 05/01/2009.

Dessa forma, tendo em vista que a última autorização foi concedida apenas em 08/04/2010 e que a G4 ratificou a integralização do seu capital em 22/04/2010, não procede a alegação do Sr. Agente Fiscal de que a efetivação da redução de capital da Coveg, que se deu em 23/06/2010, teria sido “propositadamente” postergada para o momento da suposta concretização das negociações da venda da SPVIAS¹⁷.

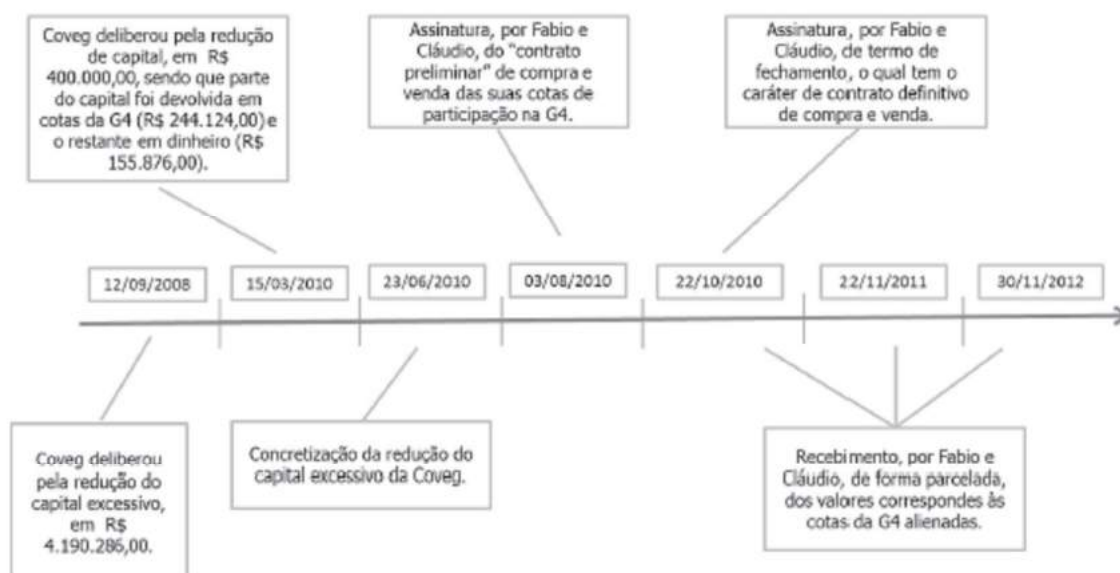
Assim sendo, como já mencionado, logo após as referidas autorizações e a regularização da integralização do capital G4, a Recorrente (Coveg), em **23/06/2010, concretizou a sua redução de capital mediante a entrega das cotas da G4 aos sócios pessoas físicas. Assim, o capital social da Recorrente que era de R\$ 50.200.000,00 passou a ser de R\$ 45.609.714,00.**

Com isso, a Coveg deixou de ser acionista da G4, passando o **controle de tal empresa a ser exercido pelos sócios Claudio e Fabio:**



Além disso, destacou que a Coveg continuou exercendo normalmente as suas atividades - que envolvem serviços de terraplanagem, pavimentação, canalização etc. -, em outros empreendimentos, mesmo após a devolução das cotas da G4 para os seus sócios. Tanto isso é verdade, que o seu capital social continuou bastante significativo (mais de R\$ 45 milhões), demonstrando-se, assim, que não houve o esvaziamento da empresa e cumprindo-se com o propósito da segregação dos negócios/atividades.

Segue a linha do tempo da ocorrência dos fatos, nos termos da recorrente:



A DRJ assim entendeu:

Entretanto, verifica-se claramente no quadro apresentado no TVF (fls. 1607 e ss.), no qual cronologicamente a Autoridade Lançadora resume os fatos, que já havia negociação preliminar acerca do interesse da CPC pela aquisição das ações da Rodovias possuídas indiretamente pela autuada. Ainda, considerando a simetria dos atos praticados pelas outras pessoas jurídicas sócias da Holding-G4 (fls. 261/421), as quais, em um período muito

curto (entre maio de 2010 a julho de 2010), retiram-se da sociedade, cedendo suas quotas para as pessoas físicas (sócias), que consequentemente as alienam, demonstra que a real intenção da autuada e suas sócias é unicamente a economia de tributos. Ou seja, não passa de uma forma elaborada e tortuosa para alienar as participações com carga tributária menor que aquela que de fato incide na operação em questão. Em face do abuso de direito, não se pode afastar a substância do ato, quando o motivo determinante para sua efetivação não condiz com aquele que o ampara. Em outras palavras, considerando os fatos ocorridos, a redução de capital com a cessão das cotas para as pessoas físicas que as alienam posteriormente, demonstra claramente a falta de propósito negocial da respectiva cessão, sendo inafastável o lançamento de ofício nos termos do art. 149, VII c/c o parágrafo único do art. 142, sob pena de responsabilidade funcional da autoridade que assim não o efetivar.

No caso em questão, houve abuso do direito, visto que os interessados praticaram atos plenamente lícitos, no entanto, existiram apenas para suscitar efeitos tributários benéficos às partes. Correta, portanto, a desconsideração dos atos celebrados sem causa justificadora feita pela Autoridade Lançadora.

Contudo, como demonstrado na impugnação apresentada pela Recorrente, a informação contida no TVF acerca do suposto pagamento de um “sinal” no valor de R\$ 35.653.795,26 às pessoas físicas está totalmente equivocada.

Fato que comprova a total improcedência de tal alegação é que ela sequer foi analisada na decisão recorrida, não existindo qualquer menção sobre o pagamento do suposto “sinal” às pessoas físicas.

E nem poderia ter sido diferente, uma vez que o referido pagamento jamais existiu. E a prova disso está nas Declarações de Imposto de Renda do ano-base 2010 de Claudio e Fabio (doc. 10 anexo à impugnação). Nelas é possível verificar que houve um único ganho de capital apurado no ano de 2010, qual seja, o referente ao fechamento da operação, em 22/10/2010, o qual implicou em um pagamento a cada uma das pessoas físicas, no valor de R\$ 29.722.637,86, gerando o ganho de capital apurado por cada um deles naquele ano, no valor de R\$ 23.379.617,93, com pagamento do IRPF devido.

Já julgamos casos semelhantes aqui no Colegiado, e realmente, a análise dos fatos é de vital importância, e o entendimento de que a redução do capital social da empresa autuada deve ser de competência exclusiva da Assembléia Geral, desde que não haja prejuízos a credores, e também não seja hipótese de simulação.

Cito como exemplo o Acórdão 1301-002.582, do Ilustre Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza também nesse sentido:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Data do fato gerador: 31/12/2010
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.
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.

E dessa maneira, os sócios é quem tem todo o respaldo na direção do negócio e as suas necessidades.

No que tange à redução do capital, há previsão legal no art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995, que 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, avaliassem esses bens pelo valor contábil ou de mercado:

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.

(...)

§ 3º Para o titular, sócio ou acionista, pessoa física, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão informados, na declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do respectivo ano-base, pelo valor contábil ou de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica.

§ 4º A diferença entre o valor de mercado e o valor constante da declaração de bens, no caso de pessoa física, ou o valor contábil, no caso de pessoa jurídica, não será computada, pelo titular, sócio ou acionista, na base de cálculo do imposto de renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.

Desta forma, a lei dá ao contribuinte a possibilidade de escolher quando da devolução de bens e direitos a sócio ou acionista, a título de devolução do capital social, entre 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 devolver os bens e direitos a valor contábil, sem ganho de capital.

De igual forma, o Código Civil, em seus arts. 1082 e 1084, permitem que as pessoas jurídicas devolvam aos seus sócios parte do capital investido, desde que seguidas as formalidades expressas nos casos de capital excessivo.

Art. 1.082. Pode a sociedade reduzir o capital, mediante a correspondente modificação do contrato:

I - depois de integralizado, se houver perdas irreparáveis;

II - se excessivo em relação ao objeto da sociedade.

Art. 1.084. No caso do inciso II do art. 1.082, a redução do capital será feita restituindo-se parte do valor das quotas aos sócios, ou dispensando-se as prestações ainda devidas, com

diminuição proporcional, em ambos os casos, do valor nominal das quotas.

§ 1º No prazo de noventa dias, contado da data da publicação da ata da assembléia que aprovar a redução, o credor quirografário, por título líquido anterior a essa data, poderá opor-se ao deliberado.

§ 2º A redução somente se tornará eficaz se, no prazo estabelecido no parágrafo antecedente, não for impugnada, ou se provado o pagamento da dívida ou o depósito judicial do respectivo valor.

§ 3º Satisfeitas as condições estabelecidas no parágrafo antecedente, proceder-se-á à averbação, no Registro Público de Empresas Mercantis, da ata que tenha aprovado a redução.

Ou seja, trata-se de opção do contribuinte. E o Fisco não pode nem deve impor ao contribuinte uma opção mais onerosa.

Ademais, de se ressaltar que as pessoas físicas, já que **(i)** a devolução de capital realizada a valor contábil não implica na apuração de ganho de capital; e **(ii)** as pessoas físicas, ao realizarem a venda das cotas da G4, por valor superior ao que foi registrado no seu patrimônio, submeteram essa diferença à tributação pelo imposto de renda à alíquota de 15%, em razão do ganho de capital apurado na operação.

Aqui não há que se falar em simulação. Em que pese haver entendimento nesse sentido por parte da DRJ:

Relevo, também, que ao Fisco sempre foi possível, conforme comando do art. 149 do CTN, socorrer-se aos conceitos de direito privado (simulação) para afastar meras formalidades em detrimento da materialidade da obrigação tributária. Não se trata de faculdade, e sim de dever, consoante o parágrafo único do art. 142 do CTN, visto que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, devendo transparecer o que de fato ocorreu para o surgimento da obrigação tributária correspondente.

Em nenhum momento a autoridade fiscal demonstrou a falta de elementos essenciais, ou no sentido de que o contribuinte apenas tivesse o desejo de engodo. Os fatos ocorreram, as partes existem, a redução de capital é permitida e assim foi feita.

No caso concreto, a autoridade fiscal ao efetuar o lançamento quis impor ao contribuinte a opção mais onerosa. Entretanto, se o próprio legislador deixa à pessoa jurídica a opção, ao Fisco não cabe escolher a mais onerosa, a não ser que se verifique alguma fraude, simulação, o que não verifiquemos no caso em questão.

Nessa linha, temos as lições do doutrinador Alberto Xavier a respeito do tema, afirmando a impossibilidade de o Fisco, por razões de ordem fiscal, reprimir a liberdade de gestão do contribuinte:

“(…) os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação constituem uma garantia individual que tem por objeto proteger os direitos do homem consistentes no direito de propriedade e no

direito de liberdade econômica, no qual se inclui a liberdade de contratar, facultando a segurança jurídica de que os atos sujeitos a tributação são exclusivamente os que constam de um catálogo taxativo de tributos.

(...)

Por sua vez, o princípio da liberdade de contratar, corolário do princípio da livre iniciativa não está, nem pode estar, sujeito a qualquer restrição infraconstitucional com fundamento em razões de ordem fiscal

(...)

A liberdade econômica é um 'direito fundamental'. A Constituição considera a livre iniciativa fundamento da República

Assim, de se cancelar o lançamento.

CONCLUSÃO

Diante de todo o acima exposto, voto por conhecer dos Recursos Voluntários, afastar a preliminar arguida e no mérito DAR-LHES PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)
Amélia Wakako Morishita Yamamoto