



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720188/2015-85
Recurso Embargos
Acórdão nº 1401-006.289 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de novembro de 2022
Embargante ANNA MARIA CAPELLA MANTEGAZZA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 24/01/2011

EMBARGOS. VÍCIOS. OMISSÕES. ACÓRDÃO RECORRIDO.
INEXISTÊNCIA.

Não há que se acolher os Embargos de Declaração recepcionados em função da constatação da inexistência de vícios e/ou omissões apontados pelos Responsáveis Solidários.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, não acolher os embargos de declaração haja vista a constatação de inexistência dos vícios e/ou omissões apontados pelos embargantes. Vencido o Conselheiro Lucas Issa Halah que admitia os embargos em relação à Responsabilidade do art. 135, inc. III, do CTN e em relação ao art. 22 da Lei nº 9.249/95.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto, Lucas Issa Halah e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Relatório

Início, transcrevendo excertos do Despacho de Admissibilidade de Embargos:

Trata-se de embargos de declaração opostos pelos responsáveis tributários ENRIQUETA MANTEGAZZA CAPELLA, MICHELE MANTEGAZZA, ESPÓLIO DE GIAN ENRICO MANTEGAZZA, ANNA MARIA CAPELLA MANTEGAZZA, LUCA MANTEGAZZA e PAOLA MANTEGAZZA em face do Acórdão n.º 1401-003.037, de 20 de novembro de 2018, por meio do qual a 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção decidiu:

- por unanimidade de votos: i) afastar as arguições de nulidade, de decadência, de vedação ao confisco e de juros sobre a multa de ofício; ii) negar provimento ao recurso de ofício, reconhecendo a compensação da integralidade dos valores pagos a título de ganho de capital pelos fundos de investimento; iii) afastar a aplicação da multa qualificada.

- acordam, ainda, por voto de qualidade: i) negar provimento ao recurso voluntário quanto ao mérito da autuação; ii) manter a responsabilidade solidária de todos os apontados no Auto de Infração, vencidos os Conselheiros Lívia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga.

- por maioria de votos, dar provimento ao recurso no que diz respeito ao ganho de capital decorrente da incorporação de ações, devendo essa parcela da autuação ser cancelada, vencidos os Conselheiros Cláudio de Andrade Camerano, Sérgio Abelson e Luiz Augusto de Souza Gonçalves. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano.

A decisão teve a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 24/01/2011

PRELIMINAR DE NULIDADE. PLURALIDADE DE SUJEITOS PASSIVOS.

*Configurada a **extinção formal** da pessoa jurídica, devem ser chamados para responder pelo crédito tributário lançado, por força de vínculo de responsabilidade legalmente atribuído na ação fiscal, as pessoas físicas que eram detentoras de participação societária na holding extinta ou que atuaram como administradores da sociedade.*

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Há de se rejeitar a preliminar de nulidade quando comprovado que a autoridade fiscal cumpriu todos os requisitos pertinentes à formalização do lançamento e à atribuição do vínculo de responsabilidade, tendo o sujeito passivo sido cientificado dos fatos e das provas documentais que motivaram a autuação e, no exercício pleno de sua defesa, manifestado contestação de forma ampla e irrestrita, que foi recebida e apreciada pela autoridade julgadora.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Data do fato gerador: 24/01/2011

IMPOSTO DE RENDA. GANHO DE CAPITAL. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE GANHO. INCORPORAÇÃO DE AÇÕES.

A tributação pelo Imposto de Renda sobre o ganho de Capital pressupõe a existência de ganho do contribuinte na alienação de um bem ou direito.

Não há ganho de capital quando não existiu alienação de qualquer bem ou direito em virtude de óbvia falta de preenchimento dos aspectos material e quantitativo da hipótese de incidência do tributo.

UTILIZAÇÃO DOS PAGAMENTOS DE GANHO DE CAPITAL PELOS FUNDOS DOS ACIONISTAS NA REDUÇÃO DO LANÇAMENTO DO GANHO NA PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE.

Caracterizando-se a existência de uma única operação quando houve a venda por valor superior ao registrado anteriormente, o pagamento realizado pelos sócios em seus fundos devem ser aproveitados para fins de redução do lançamento do imposto devido pela mesma operação sob pena de enriquecimento ilícito do Estado.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE AÇÕES EM ESPÉCIE. TRIBUTAÇÃO.

*Constatado que o negócio implementado (alienação de ações **em espécie**), havia sido iniciado e conduzido pela pessoa jurídica, extinta às vésperas da conclusão da venda das ações, e não pelos Fundos de Investimento em Participações (FIP), fato que evidencia o cerne do planejamento tributário efetivado, se justifica o lançamento na pessoa jurídica por meio da responsabilização tributária dos demais sujeitos passivos implicados na ação fiscal.*

ARBITRAMENTO DO LUCRO. PERÍODO DE APURAÇÃO. PESSOA JURÍDICA EXTINTA.

O imposto será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal; o período de apuração a ser considerado no lançamento é aquele compreendido entre o início do exercício e a data da extinção de fato da pessoa jurídica.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 24/01/2011

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.

*Constatado que na conduta dos autuados **não** existe a condição prevista nos art.71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, **incabível** a duplicação do percentual da multa de que trata o inciso I do art.44 da Lei nº 9.430/96 (com a nova redação do artigo dada pela Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007).*

RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. LEGITIMIDADE.

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

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica de direito privado.

VEDAÇÃO AO CONFISCO. INCONSTITUCIONALIDADE. MULTA. SÚMULA. CARF.

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGITIMIDADE. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Data do fato gerador: 24/01/2011

LANÇAMENTO REFLEXO. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido em relação ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL.

*Com a ciência da decisão, a Fazenda Nacional apresentou **recurso especial** (fls. 5.371 e seguintes), ao qual foi dado **seguimento** pelo despacho de admissibilidade de fls. 5.397.*

*Os responsáveis tributários, com a intimação da decisão, apresentaram **embargos de declaração**, isoladamente.*

O resumo a seguir indica as datas de ciência dos responsáveis tributários e as datas de oposição dos correspondentes embargos de declaração:

- ENRIQUETA MANTEGAZZA CAPELLA: ciência em 04 de julho de 2019, conforme extrato dos Correios, de fls. 5.462 e embargos apresentados em 05 de julho de 2019, conforme carimbo apostado às fls. 5.423;

- MICHELE MANTEGAZZA: ciência em 08 de julho de 2019, conforme AR de fls. 5.685 e embargos apresentados em 05 de julho de 2019 (antes mesmo da ciência pelos Correios, conforme termo de solicitação de juntada de fls. 5.555 – posteriormente os embargos foram ratificados);

- ESPÓLIO DE GIAN ENRICO MANTEGAZZA e ANNA MARIA CAPELLA MANTEGAZZA: ciência em 04 de julho de 2019, conforme documento dos correios de fls. 5.816 e embargos apresentados em 08 de julho de 2019 (conforme termo de solicitação de juntada de fls. 5.692);

- **LUCA MANTEGAZZA**: ciência em 08 de julho de 2019, conforme AR de fls. 5.686 e embargos apresentados também em 08 de julho de 2019 (conforme termo de solicitação de juntada de fls. 5.838);

- **PAOLA MANTEGAZZA**: ciência em 05 de julho de 2019 (sexta-feira), conforme documento dos Correios de fls. 6.005 e embargos apresentados em 12 de julho de 2019 (conforme carimbo apostado no documento de fls. 5.982).

Conclui-se, portanto, que **todos os embargos** foram apresentados dentro do prazo regimental de 5 dias, razão pela qual devem ser considerados **tempestivos**.

Dada a extensão dos diversos embargos e a **multiplicidade** de teses aduzidas, cada qual com o objetivo de demonstrar a existência de diferentes vícios na decisão, analisaremos cada petição na sequência em que constam dos autos, já com os comentários pertinentes.

De plano, convém ressaltar, dado o grande número de alegações de **omissão** contra o acórdão, conforme se extrai dos diversos embargos apresentados, que o julgador, ao decidir, não está obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos formulados pelas partes, quando já encontrou razões suficientes para decidir.

Assim, destacamos que os embargos não se prestam à **revisão de mérito** acerca de matérias efetivamente apreciadas e decididas pelo julgador nem são justificáveis ante a eventual falta de resposta a todas as alegações das partes, conforme posição pacífica dos tribunais superiores (destacaremos):

[...]

Portanto, o que é vedado, em termos de prestação jurisdicional, é o julgador deixar de apreciar questão controversa constante dos autos, assim entendidos os fundamentos necessários para sustentar a decisão proferida.

Essa posição **servirá de norte** quando da análise das diversas alegações de omissão suscitadas pelos interessados, de sorte que **não será repetido**, em cada tópico, o racional aqui apresentado.

Veremos, mais adiante, que o próprio acórdão **fez menção** a essa situação, ao analisar os inúmeros argumentos de omissão em relação à decisão da DRJ, e expressamente **os rechaçou**, posição que foi acolhida **por unanimidade** pelo Colegiado.

No mesmo sentido, o acórdão indicou quais seriam os **fundamentos necessários** para o deslinde da caso, de modo que esses são, na visão do Colegiado, os pontos que efetivamente precisavam constar da decisão.

Passamos, pois, à análise dos embargos opostos contra o acórdão.

NOTA DO RELATOR

Neste ponto, foram descritos os embargos apresentados por todos os **responsáveis solidários** já nominados, e que foram na casa de dezenas de embargos cada um, de modo que aqui se irá reproduzir apenas os embargos então admitidos para apreciação desta Turma, deixando de descrever aqueles que não foram recepcionados.

ENRIQUETA MANTEGAZZA CAPELLA

2 - Omissão Quanto às Razões de Decidir Relativas à Preliminar de Nulidade Referente à Pluralidade de Sujeitos Passivos

Em seu Recurso Voluntário (itens II.3 e II.4), a Embargante sustentou, em caráter preliminar, que seriam nulos os autos de infração originários desse processo administrativo, por meio dos quais se buscou, com base no artigo 124, inciso I, do CTN, atribuição de responsabilidade solidária a ele pelo IRPJ e CSLL supostamente devidos pela pessoa jurídica Mantecorp Participações.

Nesse particular, destacou-se, mais especificamente no citado item II.3, a nítida contradição da Autoridade Fiscal ao tratar da extinção da Mantecorp Participações, na medida em que, se de um lado se considerou que a dissolução dessa sociedade seria um ato simulado, de outro, acabou-se por justificar a imputação da responsabilidade solidária à Embargante e demais pessoas físicas com base justamente no fato de que "a Mantecorp Participações S/A foi extinta fl. 24 do TVF - g.n.).

Desse modo, argumentou-se que, embora tenha sido afastada a extinção da Mantecorp para fins de apuração dos tributos (IRPJ e CSLL), a Autoridade Fiscal reconheceu válida a dissolução dessa sociedade para fins de seleção dos sujeitos passivos, incorrendo, assim, em nítida contradição.

Ainda, no tópico II.4, sustentou-se que o ato de lançamento formalizado em face da Embargante seria nulo, eis que, apesar de ter sido a esse atribuída responsabilidade solidária pelo crédito tributário, com base no artigo 124, inciso I, do CTN, não está claro no TVF os motivos que justificariam a aplicação desse dispositivo legal no caso concreto.

Pois bem. Consta da ementa do acórdão recorrido que a preliminar, relativa à atribuição de responsabilidade solidária à Embargante e demais pessoas físicas, teria sido afastada pela Turma Julgadora, por ter sido entendido que, configurada a extinção da pessoa jurídica, deveriam responder, pelo crédito tributário, as pessoas físicas detentoras da participação na sociedade extinta. Veja-se:

(...)

Nesse contexto, considerando-se que a Turma Julgadora, supostamente, entendeu, por unanimidade de votos, por afastar a preliminar relativa à impossibilidade de atribuição de responsabilidade solidária à Embargante, mantendo-se tal responsabilidade em razão da extinção formal da pessoa jurídica, esperava-se que o voto da Conselheira Relatora - vencedor na análise das preliminares - contivesse as razões para tanto.

(...)

Com efeito, consta tão somente da fl. 64 do acórdão recorrido, do item da conclusão, a singela alegação de que se teria entendido por "afastar as arguições de nulidade", desacompanhada, no entanto, das razões de decidir, pelo menos no que diz respeito a essa preliminar específica.

Já com relação ao voto vencedor, cabe mencionar que, apesar de ser transcrito na fl. 86 do acórdão recorrido trecho da decisão proferida pela DRJ que

admite a "responsabilização da acionista pessoa física pelos créditos tributários devidos pela pessoa jurídica formalmente extinta", tal citação não trata da motivação do afastamento da preliminar suscitada.

*Desse modo, considerando-se a **omissão das razões de decidir** que embasaram o entendimento, exposto na ementa, de que "configurada a extinção formal da pessoa jurídica, devem ser chamados para responder pelo crédito tributário lançado, por força de vínculo de responsabilidade legalmente atribuído na ação fiscal, as pessoas físicas que eram detentoras de participação societária na holding extinta ou que atuaram como administradores da sociedade" (fl. 01 do acórdão recorrido), requer-se o acolhimento dos presentes Embargos de Declaração para que esse vício seja devidamente sanado.*

*Neste ponto entendo que **assiste razão** à Embargante.*

*Conquanto não seja obrigatório que o julgador enfrente, um a um, todos os pontos suscitados pelas partes, quando já encontrou razões suficientes para decidir, verifica-se que na hipótese houve o **afastamento da preliminar**, cuja tese **consta da ementa do julgado**, sem a devida apresentação das razões de decidir pelo acórdão, que resolveu, portanto, tratar da questão, justamente por considerá-la pertinente à solução do litígio.*

*Assim, os embargos devem **ser acolhidos, quanto a este tópico**, para que o Colegiado se manifeste acerca da suscitada omissão.*

[...]

*Na sequência, a Embargante abre **um novo tópico**, com vários outros supostos problemas, agora relativos a "vícios no planejamento sucessório".*

[...]

"3 - Omissão Quanto à Aplicabilidade do Artigo 22 da Lei nº 9.249/95 (Opção Legal)

Além de se demonstrar a existência de propósito comercial da operação objeto de desqualificação pela Autoridade Fiscal, a Embargante demonstrou em sua peça recursal (fls. 86 a 89) que a transferência das ações da Mantecorp IQ às pessoas físicas, pelos membros da Família Mantegazza, possui autorização expressa na legislação tributária, mais especificamente no artigo 22 da Lei nº 9.249/95.

*Nesse ponto, explicou-se que a **dissolução** de uma sociedade acarreta a devolução de capital aos sócios (partilha de ativos) e que, nesse procedimento, os bens entregues em contrapartida às ações extintas podem ser avaliados pelo seu valor contábil, com base no aludido dispositivo legal, o que já foi reconhecido, de forma expressa, pela Receita Federal do Brasil na **Solução de Consulta nº 46 - SRRF06/Disit, de 11/04/2013**.*

(...)

*Desse modo, defendeu-se na peça recursal que, também por esse motivo, não seria possível a desconsideração da entrega das ações da Mantecorp IQ às pessoas físicas, afinal essa se deu mediante o exercício de **opção legal** (artigo*

22 da Lei n.º 9.249/95), bem como em linha com **orientação expressa da RFB** (Solução de Consulta n.º 46 - SRRF06/Disit).

(...)

Contudo, em que pese a extrema relevância desse argumento de defesa, analisando-se o acórdão recorrido é possível notar que esse não foi enfrentando, o que configura nítida **omissão** e cerceamento do direito de defesa da Embargante.”

Quanto a este ponto, convém ressaltar que o voto da Relatora original **não olvidou** os argumentos aqui questionados, posto que constam do relatório do acórdão, às fls. 22 e 30.

Verifica-se, ainda, que a Relatora original considerou este tópico como **essencial** ao deslinde do caso, conforme posição já demonstrada neste despacho, referendada à unanimidade pelo Colegiado e expressamente reconhecida pelo voto vencedor (verbis):

“De se destacar que o presente **voto vencedor** refere-se à (i) tributação do ganho de capital pela alienação de ações (**em espécie**) e (ii) à manutenção dos responsáveis solidários no polo passivo dos autos de infração. Nestes itens, por voto de qualidade, foi negado provimento ao Recurso Voluntário, vencida a Relatora. Conseqüentemente outras questões não abordadas pela Relatora, em função de seu voto (vencido) serão ora comentadas neste voto vencedor.

Assim, **de se acatar o que foi decidido pela Relatora e ratificado por esta Turma Ordinária, relativamente às preliminares trazidas nos Recursos Voluntário e demais questões de mérito, com exceção das que agora são objeto deste voto vencedor.** “

Diante da afirmação do próprio voto vencedor, penso que **assiste razão** à Embargante quanto a este ponto, pois como a opção legal prevista no artigo 22 da Lei n.º 9.249/95 foi considerada **essencial para o caso**, caberia ao acórdão enfrentá-la, situação que exige manifestação do Colegiado.

[...]

MICHELE MANTEGAZZA

A responsável solidária **MICHELE MANTEGAZZA**, com a ciência da decisão, apresentou **embargos de declaração**, (fls. 5.556 e seguintes), sob o argumento de que o acórdão padeceria de omissões, obscuridades e contradições, nos seguintes termos (destaques no original):

[...]

A leitura dos embargos acima demonstra que os argumentos ora apresentados **são os mesmos** já analisados em relação à interessada **ENRIQUETA MANTEGAZZA CAPELLA**, de modo que todos os fundamentos e conclusões ali adotados são **integralmente aplicáveis** aos presentes embargos, opostos pela responsável solidária **MICHELE MANTEGAZZA**, de sorte que não se faz necessária a reprodução de todo o teor já decidido, em homenagem à concisão.

ESPÓLIO de GIAN ENRICO MANTEGAZZA e a responsável tributária ANNA MARIA CAPELLA MANTEGAZZA

*Por seu turno, o **ESPÓLIO** de **GIAN ENRICO MANTEGAZZA** e a responsável tributária **ANNA MARIA CAPELLA MANTEGAZZA**, com a ciência da decisão, apresentaram em conjunto **embargos de declaração** (fls. 5.694 e seguintes), sob o argumento de que o acórdão padeceria de diversos vícios, assim descritos:*

*“Com o devido respeito, verifica-se que o v. acórdão de fls. 5.281/5.369 foi **omisso** sobre relevantes questões jurídicas amplamente debatidas nos presentes autos, possui **contradições** que prejudicam a sua racionalidade e incorreu em **obscuridade**, vício que torna o acórdão ininteligível em aspectos muito relevantes, o que autoriza a oposição dos presentes Embargos de Declaração nos exatos termos dos artigos 65 e 66 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (Portaria MP n.º 343/2015), bem como, subsidiariamente, do artigo 1.022, incisos I a III e parágrafo único, inciso II c.c. artigo 489, § 1º, incisos II e IV, ambos do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015). É o que se passa a demonstrar.*

DA OMISSÃO DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO ACERCA DO PAGAMENTO DE IMPOSTO DE RENDA E DA AUSÊNCIA DE REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA PELA LIQUIDAÇÃO DA HOLDING

Nesse ínterim, impende destacar que o v. acórdão embargado se pauta em premissa fática equivocada, uma vez que analisa a questão sob o enfoque de um planejamento tributário abusivo, envolvendo Fundos de Investimento em Participações (FIP), que teria acarretado o não pagamento dos tributos. Vejamos os excertos da decisão que bem demonstram o racional adotado pelo voto vencedor:

(...)

Ocorre que, contrariamente ao que consta do v. acórdão embargado, restou plenamente comprovado nos autos que, ao optar pela estrutura implementada, os Embargantes possuía plena consciência de que o imposto deveria ser recolhido e assim o foi, mediante a retenção na fonte (come-cotas) pelos Fundos de Investimento, em decorrência do ganho gerado nas operações de alienação de ações em questão.

Dito de outra forma, diferentemente das operações de planejamento tributário abusivo envolvendo fundos de investimento, em que alguns contribuintes se utilizavam da previsão legal contida no artigo 2º da Instrução CVM n.º 391/20032 vigente à época para constituir, apenas e tão somente, Fundos de Investimento em Participação – FIP na forma de um CONDOMÍNIO FECHADO, no presente caso, para a consecução do planejamento sucessório pretendido, foram constituídos Fundos de Investimento de Cotas de Fundos de Investimento – FICs sob a forma de CONDOMÍNIO ABERTO, os quais passaram a deter as cotas dos FIPs, conforme estrutura abaixo:

(...)

Isso significa que, diante do cenário de uma possível venda das ações da Mantecorp IQ detidas pelos FIP's, os Embargantes OPTARAM por constituir uma estrutura envolvendo também Fundos de Investimento em Cotas de Fundos de Investimento – FICs com o intuito evidente de assegurar que fossem observadas duas premissas básicas de toda a reestruturação, quais sejam:

(i) Os herdeiros ficariam apenas com a nua propriedade das cotas de seus FICs, permanecendo o usufruto com os Genitores (Sr. Gian Enrico e Sra. Anna, ora Embargantes) a fim de manter o controle político e econômico dos ativos, premissa básica do o planejamento sucessório; e

(ii) A constituição dos FICs sob a forma de CONDOMÍNIOS ABERTOS asseguraria que eventual ganho auferido pelos FIPs fosse submetido à tributação pelo Imposto de Renda à alíquota de 15% (come-cotas), nos termos do artigo 9º da IN RFB n.º 1022/20103, vigente à época, de modo a garantir que tal estrutura não pudesse ser vista, de forma alguma, como um mecanismo de redução indevida de tributo, mas somente como adequado instrumento sucessório.

Em relação ao PAGAMENTO DE TRIBUTOS, infere-se da análise do voto da D. Conselheira Relatora Letícia Domingues Costa Braga que restou efetivamente comprovado o pagamento pelos Fundos de Investimento do montante de R\$ 284.816.631,04 a título de Imposto de Renda (come-cotas), conforme planilha resumo colacionada às fls. 5.332 dos autos, o que, por si só, deveria inviabilizar a alegação do voto vencedor, de que a referida estrutura de fundos foi usada com a única finalidade de impedir a incidência tributária:

(...)

Assim sendo, afigura-se essencial o recebimento dos presentes Embargos de Declaração, com a excepcional atribuição de efeitos infringentes, para que seja afastada a premissa equivocada adotada pelo voto vencedor do v. acórdão embargado, segundo a qual praticamente todo o patrimônio familiar foi transferido para o ambiente de fundos com o único propósito de proporcionar o não pagamento da “tributação do ganho de capital na pessoa jurídica da holding” sem considerar que, ao contrário das operações de planejamento tributário abusivo envolvendo FIPs, toda a estrutura foi pensada para que, de fato, FOSSE EFETIVAMENTE PAGO O IMPOSTO DE RENDA PELOS FICs.

Superada então a alegação sem qualquer fundamento fático de que não houve o pagamento de tributos, impõe-se, igualmente, que a D. Turma Julgadora se manifeste expressamente (omissão) (artigo 65, caput do Anexo II do RICARF c.c. artigo 1.022, inciso II e o artigo 489, § 1º, inciso IV do Código de Processo Civil - Lei nº 13.105/2015) sobre a absoluta identidade entre a tributação pelo Imposto de Renda, à alíquota de 15%, observada na reestruturação societária sob análise (Fundos de Investimento constituídos como condomínios abertos com a incidência do come-cotas) com a tributação pelo Imposto de Renda, à alíquota de 15%, incidente nas operações de redução de capital a valor contábil e posterior venda, pelas pessoas físicas, a valor de mercado.

Com efeito, nos termos do artigo 22 da Lei n.º 9.249/1995, os bens e direitos do ativo, inclusive a participação societária em empresas investidas, registrados pela Mantecorp Participações S.A., que retornassem às pessoas físicas a título

de devolução de capital, poderiam perfeitamente ser avaliados pelo valor contábil.

Pela interpretação sistemática do referido dispositivo legal, a pessoa física que recebesse bens, avaliados a valor contábil pela pessoa jurídica investida, deveria registrar os ativos representativos do capital devolvido pelo valor contábil, equivalente ao de sua participação societária, apurando posteriormente o ganho de capital, tributado à alíquota de 15%, somente no momento da posterior alienação dos ativos, nos termos do artigo 21 da Lei 8.981/1995, com a redação dada até a edição da Lei n.º 13.259/2016, c.c. o artigo 142 do RIR/99, ambos vigentes à época dos fatos.

Tratando-se de uma conduta induzida pela legislação, a jurisprudência do CARF firmou o entendimento de que não há que se falar em qualquer irregularidade em operações dessa natureza apenas e tão somente porque a carga tributária aplicável seria mais elevada se a operação fosse estruturada de outra forma, conforme se infere da ementa abaixo colacionada, verbis:

(...)

Ora. D. Conselheiros, referido entendimento é em tudo aplicável ao presente caso! Isso porque, não só a reestruturação efetuada no ambiente de fundos não implicou na ausência de pagamento de tributo, mas, especialmente, resultou na mesma carga tributária incidente na operação de redução de capital com a posterior venda pelas pessoas físicas, tendo portanto o mesmo efeito da operação de fato praticada, qual seja, a liquidação da holding, o aporte nos FIPs que efetuaram a venda e a tributação de 15% pelo come cotas nos FICs.

Logo, uma vez que a tributação incidente na reestruturação efetuada envolvendo Fundos de Investimentos IMPLICOU EXATAMENTE NA MESMA TRIBUTAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA À ALÍQUOTA DE 15% que seria adotada no caso de redução de capital com posterior venda, cumpre a esta Turma Julgadora se manifestar expressamente (omissão) sobre a identidade da tributação do Imposto de Renda praticada e, conseqüentemente, sobre a aplicabilidade do entendimento consolidado da jurisprudência deste Tribunal, sobre redução de capital com posterior venda, ao presente caso.

Note-se, D. Conselheiros, que não se trata de pretender obrigar a Turma Ordinária a se manifestar exaustivamente sobre todos os pontos levantados pelos Embargantes.

Ao revés, o caput do artigo 65 do Anexo II do RICARF determina, apenas e tão somente, que o julgador se manifeste sobre TODOS OS ARGUMENTOS ESSENCIAIS ao deslinde da causa e que possam modificar o resultado do julgamento, tenham sido eles suscitados pelas partes ou cognoscíveis de ofício, sob pena de a prestação jurisdicional configurar-se imperfeita.”

Quanto a este tópico, em consonância com o que restou decidido em relação aos dois primeiros Embargantes, cujos argumentos já foram analisados, entendo que assiste razão à Embargante, no que tange à possibilidade de utilização do artigo 22 da Lei n.º 9.249/1995 como subsídio (norma indutora, que permite opção) à tese de defesa, posto que a matéria foi considerada pela Relatora original como essencial ao deslinde do caso, posição ratificada pelo

Colegiado (fls. 53 da decisão, item 2: Devolução de capital às pessoas físicas, uma opção legal expressa no ordenamento jurídico).

Assim, como o voto vencedor não enfrentou especificamente o tema, penso que cabe ao Colegiado apreciar a questão e se manifestar, caso entenda cabível, acerca dos efeitos tributários decorrentes de tal análise na hipótese dos autos.

“DA CONTRADIÇÃO ENTRE A DECISÃO E OS FUNDAMENTOS

Ultrapassadas as omissões retro demonstradas, verifica-se da mera leitura do v. acórdão de fls. a existência de contradição entre o dispositivo decisório e as conclusões expressadas no voto vencedor, o que, de igual forma, autoriza o recebimento e processamento dos presentes Embargos de Declaração nos termos do artigo 65, caput do Anexo II do RICARF c.c. o artigo 1.022, inciso I do Código de Processo Civil (Lei n.º 13.105/2015).

(...)

Portanto, o sistema do direito positivo requer que o aplicador da norma decida pela existência ou não do dolo, que nada mais é do que a vontade consciente de praticar a conduta típica e, com isso, obter determinado resultado, ou seja, de concretizar os elementos constantes do tipo legal (in casu, fraude ou sonegação) ou assumir o risco de produzi-lo (previsibilidade do resultado).

Levando em consideração esses conceitos, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF cancelou a aplicação da multa de ofício qualificada (150%) sobre o tributo supostamente devido, eis que em momento algum houve a configuração de fraude ou simulação, tampouco a comprovação do dolo específico resultante da intenção criminoso e da vontade de obter resultado da ação ou omissão delituosa, na forma prevista na Lei n.º 4.502/64.

Eis os trechos da ementa e do voto da D. Conselheira Relatora Letícia Domingues Costa Braga que demonstram claramente o posicionamento vencedor sobre a matéria, adotado no v. acórdão embargado:

(...)

Significa dizer, portanto, que a D. Turma Julgadora não vislumbrou uma ação deliberada e específica por parte do sujeito passivo com o propósito único de esconder ou retardar o conhecimento por parte do Fisco da ocorrência do fato gerador ou, ainda, de excluir ou modificar suas características, ou seja, **RECONHECEU O V. ACÓRDÃO QUE NÃO HOUVE NO CASO EM DISCUSSÃO QUALQUER INFRAÇÃO À LEI, BEM COMO QUE NÃO RESTOU DEMONSTRADA QUALQUER INTENÇÃO DOLOSA POR PARTE DOS EMBARGANTES**, consistente na vontade livre e consciente, deliberada e premeditada de praticar a conduta ou de assumir o risco da sonegação.

Em que pese a clareza do referido entendimento, mais adiante, ao reproduzir a decisão de primeira instância no que concerne à responsabilidade solidária pelo interesse comum (artigo 124 do CTN) (fls. 5362/5369), o v. acórdão embargado acabou por não excluir expressamente a responsabilidade pessoal dos sócios administradores, conforme se infere do excerto da ementa abaixo colacionada:

“RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. LEGITIMIDADE.

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

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica de direito privado.” (Destacamos)

Em outras palavras, embora a matéria tenha sido discutida pelos D. Conselheiros, durante o julgamento, no sentido de que o cancelamento da multa agravada implicaria naturalmente na eliminação da responsabilidade fundada no art. 135 do CTN, a mera reprodução dos termos da decisão da 2ª Turma de Julgamento DRJ de Belo Horizonte/MG pelo voto vencedor, sem a devida correção, gerou a dúvida de que teria ficado consignado no v. acórdão embargado que bastaria que os fatos analisados decorressem de um ato culposo (culpa) para serem passíveis de responsabilização pessoal dos sócios administradores nos termos do artigo 135, III do CTN.

De qualquer forma, a despeito de se tratar de evidente lapso, não é demais lembrar uma vez mais que a extinção da holding é ato que depende da deliberação de todos os acionistas e não somente dos administradores, razão pela qual não haveria que se falar em responsabilização pessoal destes nos termos do artigo 135 do CTN.

Ademais, D. Conselheiros, a expressa disposição constante do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional, que possibilita a responsabilidade pessoal dos sócios administradores, pressupõe tanto a ocorrência de infração à lei quanto a existência de conduta dolosa, hipóteses estas que já foram rechaçadas por esta D. Turma Julgadora ao afastar a aplicação da multa qualificada.

Nessa linha, inclusive, caminha a jurisprudência do E. Superior Tribunal de Justiça, segundo a qual deve ser comprovado o dolo do agente para a imputação da responsabilidade pessoal dos sócios, conforme ementa a seguir transcrita:

(...)

Diante desse cenário, é absolutamente contraditório o v. acórdão que mantém a responsabilidade pessoal dos sócios administradores, a qual pressupõe a ocorrência de infração à lei e o dolo do agente na sua consecução e, ao mesmo tempo, cancela a multa qualificada de 150% prevista no artigo 44, §1º da Lei n.º 9.430/1996 por reconhecer, expressamente, que no caso em análise:

(i) as operações não foram ocultadas;

(ii) não se identificou fraude/ ações escusas e, portanto, não restou demonstrada a conduta dolosa dos envolvidos e que

(iii) não ocorreu infração à legislação!

Por todo o exposto, uma vez que não restou comprovada pelo Fisco a prática de atos com excesso de poder ou infração a lei, contrato social, estatuto, bem como restando demonstrado que, ao cancelar a imposição da multa de ofício qualificada nos termos do artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996, o v. acórdão

embargado reconhece que não restou demonstrada qualquer intenção dolosa por parte dos Embargantes, resta plenamente demonstrada a contradição entre o dispositivo decisório e as conclusões expressadas no voto vencedor, razão pela qual devem ser acolhidos os presentes Embargos de Declaração para que seja sanado o vício apontado, com o conseqüente reconhecimento da exclusão da responsabilidade dos Embargantes nos termos do artigo 135 do Código Tributário Nacional diante da total ausência de infração à lei e da inexistência de conduta dolosa.”

*Também neste ponto os argumentos me parecem consistentes e suficientes para **acolher a pretensão** dos Embargantes. A suscitada divergência provavelmente decorre do fato de que o voto vencido, que afastou a multa qualificada, chegou a conclusões diversas daquelas consignadas pelo voto vencedor, que manteve a imputação de responsabilidade tributária aos solidários.*

Por força dessa divergência, realmente me parece que a matéria carece de esclarecimento pelo Colegiado, a fim de que se possa trazer aos autos os fundamentos para a manutenção da responsabilidade, ainda que afastada a qualificação da multa, por ausência de dolo específico, sem olvidar que consta do voto vencedor o seguinte parágrafo, que reproduziu as razões de decidir da DRJ:

Vale transcrever ainda o que diz o citado Parecer, na parte que analisou a necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência de culpa, no contexto da responsabilização tributária e à luz da jurisprudência formada pelo STJ:

59. A respeito da necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina, a jurisprudência maciça do STJ exige tão-só a presença de “infração de lei” (= ato ilícito), a qual, pela teoria geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa). Logo, se a lei e a jurisprudência não separaram as hipóteses de culpa em sentido estrito e dolo, tanto um quanto outro elemento subjetivo satisfaz a hipótese do art. 135 do CTN. Em verdade, o Direito Tributário preocupa-se com a externalização de atos e fatos, não possuindo espaço para a persecução do dolo; basta a culpa.

*Essa foi a posição adotada pelo voto da DRJ, mas a partir de premissa diversa, qual seja, a **efetiva ocorrência de dolo**, o que justificou a **manutenção**, naquele julgamento, **da multa qualificada**.*

No presente caso, entendo que efetivamente há a necessidade de esclarecimento, pois a Relatora original entendeu pela ausência de dolo, afastou a multa qualificada e a responsabilidade das pessoas físicas, enquanto que o voto vencedor, em relação à responsabilidade, a manteve, forte nos argumentos da decisão de piso.

*Diante desse cenário, entendo que **deve ser acolhida** a pretensão dos Embargantes, para manifestação do Colegiado quanto a este ponto.*

LUCA MANTEGAZZA

O responsável tributário **LUCA MANTEGAZZA**, com a ciência do acórdão, apresentou **embargos de declaração** (fls. 5.840 e seguintes), sob o argumento de que a decisão padeceria de diversos vícios, nos seguintes termos:

[...]

Verifica-se que os argumentos trazidos pelo responsável solidário **LUCA MANTEGAZZA** são os mesmos já analisados em relação ao espólio de **GIAN ENRICO MANTEGAZZA** e da responsável solidária **ANNA MARIA CAPELLA MANTEGAZZA**, de modo que todos os fundamentos e conclusões ali adotados são integralmente aplicáveis aos presentes embargos, sendo desnecessária, neste passo, a reprodução de todo o teor já decidido.

PAOLA MANTEGAZZA

A responsável solidária **PAOLA MANTEGAZZA**, com a ciência do acórdão, apresentou **embargos de declaração** (fls. 5.982 e seguintes), sob o argumento de que a decisão padeceria de diversos vícios, conforme segue (destaques no original):

“A) Do Esclarecimento Acerca das Possibilidades de Alienação - Produção de Idêntico Resultado Jurídico e de Carga Tributária (Omissão)

Em sede de impugnação e recurso voluntário, a Embargante enalteceu expressamente que a operação concretizada por meio de uso de veículo de investimento (FIP's) poderia ter se dado de outras maneiras, que gerariam absolutamente o mesmo encargo tributário (**15% sobre o valor do ganho de capital**) contestado pela fiscalização:

(...)

Com base nesta ilação conclui a ora Embargante que não poderia se ver obrigada a exercer, dentre as possíveis alternativas para proceder a alienação pretendida, aquela que lhe fosse mais onerosa, por conta de mero desígnio arrecadatório não tabulado em norma cogente.

Em resposta a esta colocação, a decisão de 1ª instância e conseqüentemente o acórdão ora embargado, em reprodução àquela, singelamente faz uso de argumento retórico para **não** analisar o paralelismo arguido, que legitimaria sem sombra de dúvida a operação realizada:

(...)

Logo, não restou devidamente esclarecido pelo voto vencedor por quais motivos "jurídicos" não poderiam os "**efetivos**" proprietários das ações da **MANTECORP IQ**, rearranjar patrimonialmente ativo cuja titularidade indubitavelmente lhes pertenciam, por meio da desconstituição da holding e uso dos FIP's, desde que observada a mesmíssima carga tributária, a título de ganho de capital, a que submeteriam os acionistas pessoas físicas, caso promovessem, por exemplo, a alienação em favor da **Hipermercados das ações da MANTECORP PARTICIPAÇÕES S/A** (mero entre translúcido).

Destaca-se a **flagrante omissão** contida no v. acórdão ora embargado vez que se limitou a aduzir que reproduziria a conclusão dada pela instância a quo,

sem ao menos explicar a razão pela qual os argumentos trazidos pelos sujeitos passivos não deveriam ser acolhidos, cujo trecho ora se transcreve:

"As argumentações trazidas no recurso voluntário, naquilo que se refere às questões objeto deste voto vencedor, são praticamente as mesmas trazidas na impugnação, de forma que já foram devidamente apreciadas pela decisão de primeira instância, cuja conclusão esta 1ª Turma Ordinária (por maioria de votos voto de qualidade) acatou integralmente pelos seus próprios fundamentos.

Assim, de se reproduzir suas conclusões, as quais são ora adotadas como razão de decidir por parte deste colegiado.

Lembrando, que será reproduzido aqui a conclusão dada pela instância de piso no que se refere à alienação das ações em espécie, uma vez que relativamente à alienação de ações por incorporação de ações, foi dado provimento ao recurso."

Concluiu o v. acórdão embargado, desse modo, que "na decisão recorrida foram abordados os fatos que efetivamente aconteceram, pois quem sempre esteve à frente nas negociações pactuadas foi a Mantercorp Participações S.A".

Concluiu o v. acórdão embargado, desse modo, que "na decisão recorrida foram abordados os fatos que efetivamente aconteceram, pois quem sempre esteve à frente nas negociações pactuadas foi a Mantercorp Participações S.A".

*Ora, é cediço que o RICARF, em seu artigo 57, §3º, permite a transcrição de primeira instância. Todavia, desde que o **relator** registre que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida.*

*Não foi o que aconteceu no presente caso. Não pode o I. Conselheiro (o qual, ressalta-se, não é o relator do caso), ao elaborar o voto vencedor, utilizar-se dessa premissa para quedar-se **omisso** acerca dos pontos trazidos pela ora Embargante, sob pena, inclusive, de acarretamento de nulidade do v. acórdão embargado."*

*Quando da apreciação dos demais embargos apresentados, entendemos que este ponto, relativo à **opção decorrente de expresso permissivo legal**, realmente carece de esclarecimento pelo Colegiado, à luz do que restou aprovado no voto da Relatora original.*

Com efeito, a questão se relaciona ao tópico 2) da p. 53 do acórdão, designado pela Relatora como "Devolução de capital às pessoas físicas, uma opção legal expressa no ordenamento jurídico".

*Assim, na esteira do que se decidiu em relação aos embargos opostos pelos outros interessados, entendo que **assiste razão** à Embargante quanto a este ponto.*

[...]

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, Relator.

RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS**ENRIQUETA MANTEGAZZA CAPELLA****ITEM 2 - Omissão Quanto às Razões de Decidir Relativas à Preliminar de Nulidade Referente à Pluralidade de Sujeitos Passivos**

Entendo que não devam ser acolhidos os embargos ora demandados, relatorizados.

A questão da responsabilidade solidária tributária, se está adequadamente atribuída ou não à determinada pessoa (no caso, com base no art.121, inciso I do CTN), se confunde com o próprio mérito da autuação, uma vez que a correção da indicação do sujeito passivo e, eventualmente, de responsáveis solidários, é condição de legitimidade do lançamento nos termos do art.142 do CTN.

O fato de constar na ementa como questão preliminar e no acórdão recorrido constar apenas que fica *afastada* tal arguição de nulidade, não vejo como isto possa ensejar embargos, uma vez que tal questão, então tratada como preliminar de nulidade pela Recorrente, na verdade foi considerada pela decisão de piso em exame de mérito da autuação, conforme reproduzido no acórdão recorrido e cujo teor foi acatado como razão de decidir.

A seguir, excertos do acórdão recorrido:

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Também neste item, de se acatar o decidido pela instância primeira, pelos seus próprios fundamentos:

VIII. Responsabilidade tributária***FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DA AUTUAÇÃO.***

De acordo com o TVF, tendo em vista que a Mantecorp Participações S.A. foi extinta, as pessoas à época investidas do cargo de diretor respondem por infração à lei com fundamento no disposto no artigo 135, inciso III do CTN. São eles:

Anna Maria Capella Mantegazza	028.010.497-94	Diretora Presidente
Luca Mantegazza	246.994.448-14	Diretor Superintendente

Continuando, a fiscalização registrou que, por terem interesse comum na situação que constitua o fato gerador, com fundamento no artigo 124, I, do

mesmo Código, todos os acionistas foram arrolados no polo passivo da autuação:

Acionistas	CPF
Gian Enrico Mantegazza	697.644.258-87
Anna Maria Capella Mantegazza	028.010.497-94
Luca Mantegazza	246.994.448-14
Paola Mantegazza	086.071.188-97
Enriqueta Mantegazza Capella	213.612.838-82
Michele Mantegazza	093.898.998-77

[...]

O objetivo foi, como ficou demonstrado ao longo deste Termo, passar as ações da Mantecorp IQ, que estavam sob controle direto da holding Mantecorp Participações S.A., para as pessoas físicas e, ato contínuo, transferi-las para os Fundos de Investimentos em Participações - FIP e assim, não pagar os tributos sobre o ganho de capital na alienação das ações da Mantecorp IQ para a Hypermarchas.

Em síntese, as pessoas físicas(acionistas da Mantecorp Participações à época) e os Fundos de Investimentos foram utilizados como canais de trânsito das ações da Mantecorp IQ , na tentativa de mascarar a verdadeira alienante dessas ações, a MANTECORP PARTICIPAÇÕES S/A .

[...]

Os proprietários do Grupo Mantecorp, ao perpetrarem uma reorganização societária, tiveram como único objetivo fugir da tributação na pessoa jurídica MANTECORP PARTICIPAÇÕES S/A., CNPJ – 60.879.608/0001-60 pela alienação das ações da sua controlada MANTECORP INDÚSTRIA QUÍMICA FARMACÊUTICA S/A., CNPJ – 33.060.740/0001-72 à Hypermarchas S.A.

Basicamente, num curto lapso temporal de 12 dias, extinguiu-se a controladora(holding) da empresa operacional, passou-se o controle para as pessoas físicas, transferiu-se as ações para fundos de investimentos e assinou-se o contrato de alienação, redundando em uma carga tributária bem menor do que realmente deveria ser.

Na verdade, a real alienante foi a holding controladora MANTECORP PARTICIPAÇÕES S/A., a qual deveria ter contabilizado e declarado o ganho de capital e os consequentes tributos IRPJ e CSLL, resultantes da alienação da Mantecorp IQ à Hypermarchas S.A."

[...]

SÍNTESE DOS ARGUMENTOS DA DEFESA.

[...]

As pessoas físicas implicadas por força do art. 124, inciso I, do CTN, destacaram que a referida norma (fundamento legal da responsabilidade no presente caso) nada dispõe acerca da responsabilização dos acionistas nos casos de extinção da pessoa jurídica, pela impossibilidade de cobrança dos tributos em face desta última.

[...]

O artigo 124 do CTN aborda a solidariedade em função do interesse comum, a qual ocorre quando há uma pluralidade de sujeitos concorrendo na hipótese de incidência, sendo todos qualificados como contribuintes (por possuírem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador).

Enquanto na hipótese de responsabilidade tributária existe a possibilidade de se atribuir a terceiro o cumprimento da obrigação tributária, por outro lado, no campo da solidariedade por interesse comum (situação pretendida pelo Agente Fiscal), os tributos somente podem ser cobrados daqueles que praticarem o fato gerador, ou seja, dos contribuintes propriamente ditos, nos casos de pluralidade no campo da sujeição passiva.

A comprovação do interesse comum mostra-se indispensável na medida em que o mero e eventual interesse fático de uma determinada parte não é suficiente para caracterizar o interesse comum previsto no artigo 124, I, do CTN para fins de adoção do instituto da solidariedade.

ANÁLISE DOS ASPECTOS LEGAIS DA RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Primeiramente, vamos analisar a questão em relação à aplicação das disposições do art. 124, inciso I, do CTN, que abarca a responsabilização de todos os acionistas pessoas físicas (ora impugnantes) da extinta holding - Mantecorp Participações S.A.

Conforme foi abordado nos itens precedentes desse Voto, em razão dos fatos apurados, considerou-se correto que os tributos devidos em razão do ganho de capital deveria ter sido suportado pela Mantecorp Participações S.A, que foi a empresa que conduziu e estruturou todo o negócio que resultou na venda das ações da Mantecorp IQ para a Hypermarchas.

Em razão da extinção da pessoa jurídica, também foi considerado legítimo o lançamento em face das pessoas físicas dos acionistas, alçadas à condição de sujeitos passivos, por força das disposições do art. 121 do CTN, norma inserida no Capítulo IV - Sujeito Passivo.

Dentro deste mesmo capítulo do CTN, tratando da responsabilidade solidária, pode ser destacado o art. 124, inciso I, que assim prescreve:

"Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;"

A responsabilidade, nesse caso, é atribuída às "pessoas que tenham interesse comum"; não há distinção se é pessoa jurídica ou pessoa física, pode ainda ser sócio, acionista ou qualquer outra pessoa, desde que comprovado o interesse comum na situação de que constitua o fato gerador, independentemente de qualquer vinculação de caráter sucessório.

Disto isto, pode-se afirmar que as disposições do art. 5º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, citadas pelos impugnantes e que tratam de responsabilidade por sucessão, não esgotam em si as possibilidades de responsabilização, inclusive pelos tributos devidos pela pessoa jurídica extinta.

Subsiste, portanto, a hipótese de, ao acionista da pessoa jurídica extinta, ser atribuído vínculo de responsabilidade em razão de ficar caracterizado o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, nos moldes definidos no art. 124, I, do CTN, passando a pessoa física a figurar no polo passivo da atuação.

Admitida a responsabilização do acionista pessoa física pelos créditos tributários devidos pela pessoa jurídica formalmente extinta, passa-se a analisar se, no caso concreto, houve a ocorrência do chamado "interesse comum", condição imposta para a caracterização da responsabilidade solidária.

Conquanto os impugnantes sustentem a falta de comprovação do interesse comum acima referido, os documentos constantes dos autos, em consonância com os registros feitos pela fiscalização no TVF, são fartos a comprovar sua existência.

Desde a extinção precoce da Mantecorp Participações S.A, a atuação dos acionistas visando à consecução da venda das ações da Mantecorp IQ é evidente, uma vez que a reorganização societária não poderia passar sem o crivo dessas pessoas que detinham o controle acionário da holding.

Extinta a pessoa jurídica, em seguida a presença dos acionistas se faz notar pela venda das ações da Mantecorp IQ, das quais eram possuidores diretos, para os cinco Fundos de Investimento em Participações (FIP) constituídos. Conforme contratos celebrados com esses fundos (doc. fls. 2223/2280), em cada um deles o acionista especificado apareceu na qualidade de vendedor, enquanto os outros acionistas figuraram como intervenientes-anuentes, evidenciando a atuação conjunta das pessoas físicas em todo o processo.

Ato contínuo, os cinco FIP realizaram a alienação das ações para a Hypermarcas, por meio do Contrato de Venda e Compra de Ações, Incorporação de Ações e Outras Avenças (doc. fls. 21/60) e, mais uma vez, todas as pessoas físicas figuraram na qualidade de intervenientes-anuentes, demonstrando total conhecimento dos fatos e manifestando a sua concordância expressa com o negócio.

Diferentemente da venda de mercadorias ou da prestação de serviços, realização de despesas e outras situações geradoras de resultados em que os acionistas se mostram distantes do cotidiano da pessoa jurídica e diversamente de outros momentos em que as decisões mais relevantes são tomadas pelos administradores da empresa, a venda das ações da Mantecorp IQ teve atuação direta de todos os acionistas, em todas as principais fases do processo, em

especial naquelas que evidenciaram o planejamento tributário abusivo que resultou na falta de recolhimento dos tributos devidos pela pessoa jurídica extinta, em decorrência do ganho de capital auferido na operação.

Portanto, não há como negar que as pessoas físicas arroladas na autuação como responsáveis tributários tiveram interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, nos estritos termos do art. 124, inciso I, do CTN.

No próprio voto vencido da Relatora, acerca do tema, é mencionado que tratam-se de questões que confundem com o mérito da autuação (fls.53).

Entendo que não se deva acolher os embargos suscitados, no sentido de que teria faltado uma apreciação, no acórdão recorrido, do que constou na ementa acerca do afastamento da **Preliminar de Nulidade – Pluralidade de Sujeitos Passivos**.

Ora, a referida ementa tratou apenas da possibilidade legal de constar eventuais pessoas (acionistas ou não) no polo passivo, em face de **extinção formal** da pessoa jurídica. Eis seu teor:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 24/01/2011

PRELIMINAR DE NULIDADE. PLURALIDADE DE SUJEITOS PASSIVOS.

*Configurada a **extinção formal** da pessoa jurídica, devem ser chamados para responder pelo crédito tributário lançado, por força de vínculo de responsabilidade legalmente atribuído na ação fiscal, as pessoas físicas que eram detentoras de participação societária na holding extinta ou que atuaram como administradores da sociedade.*

Já, para a Recorrente, constou ementa específica e foi tratada, como vimos, em exame de mérito, onde lhe foi atribuída responsabilidade solidária com base no inciso I do art.121 (*interesse comum*) do CTN. Eis o teor da ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 24/01/2011

RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. LEGITIMIDADE.

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

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica de direito privado.

De forma que não acolho os embargos relativamente ao item em questão, pois não vislumbro a omissão apontada pela Embargante.

Novos Tópicos (fls.19 do Despacho de Admissibilidade)

Prosseguindo, os embargos agora referem-se a uma eventual falta de apreciação acerca da aplicabilidade do art.22 da Lei nº 9.249/95 (item 3, fls.20), eis que “**a Relatora original considerou este tópico como essencial ao deslinde do caso, ...**” e que, assim, portanto, o acórdão recorrido teria de ter enfrentado a aplicabilidade do citado dispositivo legal.

Assim não vejo.

Esta afirmação não encontra respaldo no voto da Relatora original e nem poderia ser diferente, uma vez que o litígio estava posto sob outra ótica: a sujeição passiva da empresa Mantecorp Participações, então extinta, e as transferências das ações das pessoas físicas para os fundos de investimentos e posterior alienação.

Em ótima síntese, trago excerto do **TVF**:

O objetivo foi, como ficou demonstrado ao longo deste Termo, passar as ações da Mantecorp IQ, que estavam sob controle direto da holding Mantecorp Participações S.A., para as pessoas físicas e, ato contínuo, transferi-las para os Fundos de Investimentos em Participações - FIP e assim, não pagar os tributos sobre o ganho de capital na alienação das ações da Mantecorp IQ para a Hypermarchas.

Em síntese, as pessoas físicas(acionistas da Mantecorp Participações à época) e os Fundos de Investimentos foram utilizados como canais de trânsito das ações da Mantecorp IQ , na tentativa de mascarar a verdadeira alienante dessas ações, a MANTECORP PARTICIPA ÇÕES S/A .

Em nenhuma passagem do **TVF** e nem no voto vencido encontra-se qualquer alusão ao art.22 da Lei nº 9.249/95. A seguir excertos do **voto vencido**:

VI - No mérito

Da razões Extratributárias

Importante ressaltar que o planejamento sucessório iniciou-se muito antes da data da venda (12/2010). Isso porque ocorreu a doação das ações com cláusula de usufruto em 2007 e criação dos FIC's em 2008. Contudo, esses FIC's não poderiam receber participações societárias de empresa, mas apenas quotas de outros fundos, uma vez que a CVM determina que os fundos sejam divididos pelos tipos de ativos ou valores mobiliários que cada um investe.

A família Mantegazza buscou um tipo específico de fundo de investimento que poderia receber ações de uma sociedade anônima de capital fechado, motivo pelo qual se conclui pela necessidade da utilização dos FIP's no seu planejamento sucessório que vinha sendo implementado gradativamente.

Em outras palavras, utilizou-se a estrutura que era autorizada a receber ações de companhias fechadas, como o aval da CVM com um efetivo propósito de planejamento sucessório.

[...]

Conclui-se, pois que restou demonstrado um propósito extratributário muito claro que foi a estruturação de um projeto sucessório familiar nos investimentos dos patriarcas da família Mantegazza. Do ponto de vista jurídico

e prático do caso em tela que trata da utilização de uma FIP para consolidação de investimentos, importante destacar o alcance do planejamento tributário lícito e o poder indutor que a legislação exerce sobre os contribuintes no Brasil.

[...]

A utilização dos chamados FIPs vêm sendo alvo de pesadas autuações pela Receita Federal que são invariavelmente acompanhadas de acusação de fraude, simulação ou abuso de forma a justificar a desconsideração da figura do FIP para fins tributários o que se traduz no lançamento fiscal de tributos contra outras pessoas jurídicas com aplicação, inclusive, de multa qualificada de 150%.

[...]

A tributação mais favorecida, neste caso, tem forte caráter indutor, no sentido que induz o contribuinte a utilizar a estrutura de um FIP para consolidar seus investimentos em substituição a outros formatos que não contam com tal benefício.

Se não fosse a vontade do legislador que os aplicadores gozassem de tal benefício, bastaria não criá-lo!

O que não é possível aceitar é a criação de um benefício fiscal que quando utilizado pelo contribuinte mostra-se, pela ação do fisco, verdadeira armadilha fiscal pelo meio do qual cria-se a possibilidade de cobrança de tributos indevidos adicionados de multas de até 150%.

O legislador induziu o contribuinte a escolher o FIP como um instrumento mais atraente de investimento e a utilização deste instrumento somente pode ser questionado

pelo Fisco se utilizada de forma simulada ou abusiva. Contudo, no presente caso, a utilização per se é que foi questionada pela fiscalização.

Ademais, adicionalmente a tudo isso, podemos vislumbrar um outro propósito negocial muito forte e presente na reestruturação societária que era o controle da sucessão familiar.

Apesar de tal dispositivo legal, aludido pela Embargante, não ter a importância que lhe atribuiu, a **decisão de piso** havia se manifestado, e que foi reproduzido no acórdão recorrido, do qual a seguir se relembram algumas passagens:

Foi ressaltado que o motivo para a extinção da holding Mantecorp Participações S.A, conforme AGE realizada em 06/12/2010, era a ausência de interesse dos acionistas na sua manutenção e que os Fundos de Investimento permitiriam uma melhor governança corporativa e o controle político e econômico do grupo de forma centralizada.

Ressaltou a fiscalização, porém, que da forma como os fatos se sucederam, somente a simplificação da estrutura societária soou verdadeira, concluindo que, embora formalmente válida, a extinção da holding Mantecorp Participações S.A. não se mostrou um negócio jurídico oponível ao Fisco, não repercutindo, portanto, na esfera tributária.

[...]

À propósito da formação dos fundos de investimento, os defendentes alegaram que a fiscalização tratou de forma superficial o assunto. Conforme já mencionado, a fiscalização não precisa se posicionar sobre todos os aspectos do planejamento tributário. Para o lançamento, basta constatar que a operação que envolveu a venda das ações da Mantecorp IQ para os FIP, seguida da venda dessas ações para a Hypermarchas, não teve propósito negocial, tendo servido substancialmente como forma de impedir o pagamento de tributos na pessoa jurídica da holding precocemente extinta, que conduziu e estruturou todo o negócio.

[...]

Desta forma, a data de 30/09/2010 representa o momento em que foram firmadas as bases do próprio contrato, denunciando que o negócio foi conduzido pela Mantecorp Participações S.A, extinta às vésperas da conclusão da venda das ações, e não pelos Fundos de Investimento em Participações (FIP), fato que evidencia o cerne do planejamento tributário abusivo e justifica o lançamento na pessoa jurídica por meio da responsabilização tributária dos demais sujeitos passivos implicados na ação fiscal.

[...]

A situação descrita, atestando que a condução e estruturação do contrato foram feitas tendo à frente a Mantecorp Participações S.A, afasta ainda a possibilidade de tributação nas pessoas físicas dos acionistas após a devolução de capital, seja no momento da alienação das ações destes para os FIP ou ainda numa hipotética venda direta para a Hypermarchas, como sugeriram os defendentes a título de argumentação, em alternativa à constituição do crédito tributário na pessoa jurídica.

[...]

Como visto, na apreciação da questão, o acórdão recorrido mostrou-se sólido em suas conclusões e encontra-se adequadamente fundamentado. [...]

[Destaques do Relator]

Entendo, portanto, que tal dispositivo legal invocado pela Embargante não se reveste de tanta força assim, tanto que o litígio envolve outra situação, conforme trechos acima posicionados e aliado a toda a apreciação contida no acórdão recorrido, mas, mesmo assim, a menção a tal dispositivo foi comentada (supra) pela decisão de piso e reproduzida no acórdão recorrido, de forma que não vejo o porquê de acolher os embargos suscitados pela Embargante.

RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS

MICHELE MANTEGAZZA

Conforme relatoriado, os embargos apresentados são os mesmos apontados anteriormente. Segundo o Despacho de Admissibilidade:

A leitura dos embargos acima demonstra que os argumentos ora apresentados são os mesmos já analisados em relação à interessada ENRIQUETA

MANTEGAZZA CAPELLA, de modo que todos os fundamentos e conclusões ali adotados são integralmente aplicáveis aos presentes embargos, opostos pela responsável solidária MICHELE MANTEGAZZA, de sorte que não se faz necessária a reprodução de todo o teor já decidido, em homenagem à concisão.

Em assim sendo, os comentários deste Relator acerca dos embargos anteriores prevalecem também para esta Responsável Solidária.

RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS

ESPÓLIO DE GIAN ENRICO MANTEGAZZA e a responsável tributária ANNA MARIA CAPELLA MANTEGAZZA

O primeiro embargo recepcionado trata do mesmo embargo já analisado anteriormente, de forma que aqui reproduzo os comentários pertinentes:

“Prosseguindo, os embargos agora referem-se a uma eventual falta de apreciação acerca da aplicabilidade do art.22 da Lei nº 9.249/95 (item 3, fls.20), que “*a Relatora original considerou este tópico como essencial ao deslinde do caso, ...*” e que, assim, portanto, o acórdão recorrido teria de ter enfrentado a aplicabilidade do citado dispositivo legal.

Assim não vejo.

Esta afirmação não encontra respaldo no voto da Relatora original e nem poderia ser diferente, uma vez que o litígio estava posto sob outra ótica: a sujeição passiva da empresa Mantecorp Participações, então extinta, e as transferências das ações das pessoas físicas para os fundos de investimentos e posterior alienação.

Em ótima síntese, trago excerto do TVF:

O objetivo foi, como ficou demonstrado ao longo deste Termo, passar as ações da Mantecorp IQ, que estavam sob controle direto da holding Mantecorp Participações S.A., para as pessoas físicas e, ato contínuo, transferi-las para os Fundos de Investimentos em Participações - FIP e assim, não pagar os tributos sobre o ganho de capital na alienação das ações da Mantecorp IQ para a Hypermarcas.

Em síntese, as pessoas físicas(acionistas da Mantecorp Participações à época) e os Fundos de Investimentos foram utilizados como canais de trânsito das ações da Mantecorp IQ , na tentativa de mascarar a verdadeira alienante dessas ações, a MANTECORP PARTICIPA ÇÕES S/A .

Em nenhuma passagem do TVF e nem no voto vencido encontra-se qualquer alusão ao art.22 da Lei nº 9.249/95. A seguir excertos do **voto vencido**:

VI - No mérito

Da razões Extratributárias

Importante ressaltar que o planejamento sucessório iniciou-se muito antes da data da venda (12/2010). Isso porque ocorreu a doação das ações com cláusula

de usufruto em 2007 e criação dos FIC's em 2008. Contudo, esses FIC's não poderiam receber participações societárias de empresa, mas apenas quotas de outros fundos, uma vez que a CVM determina que os fundos sejam divididos pelos tipos de ativos ou valores mobiliários que cada um investe.

A família Mantegazza buscou um tipo específico de fundo de investimento que poderia receber ações de uma sociedade anônima de capital fechado, motivo pelo qual se conclui pela necessidade da utilização dos FIP's no seu planejamento sucessório que vinha sendo implementado gradativamente.

Em outras palavras, utilizou-se a estrutura que era autorizada a receber ações de companhias fechadas, como o aval da CVM com um efetivo propósito de planejamento sucessório.

[...]

Conclui-se, pois que restou demonstrado um propósito extratributário muito claro que foi a estruturação de um projeto sucessório familiar nos investimentos dos patriarcas da família Mantegazza. Do ponto de vista jurídico e prático do caso em tela que trata da utilização de uma FIP para consolidação de investimentos, importante destacar o alcance do planejamento tributário lícito e o poder indutor que a legislação exerce sobre os contribuintes no Brasil.

[...]

A utilização dos chamados FIPs vêm sendo alvo de pesadas autuações pela Receita Federal que são invariavelmente acompanhadas de acusação de fraude, simulação ou abuso de forma a justificar a desconsideração da figura do FIP para fins tributários o que se traduz no lançamento fiscal de tributos contra outras pessoas jurídicas com aplicação, inclusive, de multa qualificada de 150%.

[...]

A tributação mais favorecida, neste caso, tem forte caráter indutor, no sentido que induz o contribuinte a utilizar a estrutura de um FIP para consolidar seus investimentos em substituição a outros formatos que não contam com tal benefício.

Se não fosse a vontade do legislador que os aplicadores gozassem de tal benefício, bastaria não criá-lo!

O que não é possível aceitar é a criação de um benefício fiscal que quando utilizado pelo contribuinte mostra-se, pela ação do fisco, verdadeira armadilha fiscal pelo meio do qual cria-se a possibilidade de cobrança de tributos indevidos adicionados de multas de até 150%.

O legislador induziu o contribuinte a escolher o FIP como um instrumento mais atraente de investimento e a utilização deste instrumento somente pode ser questionado

pelo Fisco se utilizada de forma simulada ou abusiva. Contudo, no presente caso, a utilização per se é que foi questionada pela fiscalização.

Ademais, adicionalmente a tudo isso, podemos vislumbrar um outro propósito negocial muito forte e presente na reestruturação societária que era o controle da sucessão familiar.

Apesar de tal dispositivo legal, aludido pela Embargante, não ter a importância que lhe atribuiu, a **decisão de piso** havia se manifestado, e que foi reproduzido no acórdão recorrido, do qual a seguir se relembram algumas passagens:

Foi ressaltado que o motivo para a extinção da holding Mantecorp Participações S.A, conforme AGE realizada em 06/12/2010, era a ausência de interesse dos acionistas na sua manutenção e que os Fundos de Investimento permitiriam uma melhor governança corporativa e o controle político e econômico do grupo de forma centralizada.

Ressaltou a fiscalização, porém, que da forma como os fatos se sucederam, somente a simplificação da estrutura societária soou verdadeira, concluindo que, embora formalmente válida, a extinção da holding Mantecorp Participações S.A. não se mostrou um negócio jurídico oponível ao Fisco, não repercutindo, portanto, na esfera tributária.

[...]

À propósito da formação dos fundos de investimento, os defendentes alegaram que a fiscalização tratou de forma superficial o assunto. Conforme já mencionado, a fiscalização não precisa se posicionar sobre todos os aspectos do planejamento tributário. Para o lançamento, basta constatar que a operação que envolveu a venda das ações da Mantecorp IQ para os FIP, seguida da venda dessas ações para a Hypermarchas, não teve propósito negocial, tendo servido substancialmente como forma de impedir o pagamento de tributos na pessoa jurídica da holding precocemente extinta, que conduziu e estruturou todo o negócio.

[...]

Desta forma, a data de 30/09/2010 representa o momento em que foram firmadas as bases do próprio contrato, denunciando que o negócio foi conduzido pela Mantecorp Participações S.A, extinta às vésperas da conclusão da venda das ações, e não pelos Fundos de Investimento em Participações (FIP), fato que evidencia o cerne do planejamento tributário abusivo e justifica o lançamento na pessoa jurídica por meio da responsabilização tributária dos demais sujeitos passivos implicados na ação fiscal.

[...]

A situação descrita, atestando que a condução e estruturação do contrato foram feitas tendo à frente a Mantecorp Participações S.A, afasta ainda a possibilidade de tributação nas pessoas físicas dos acionistas após a devolução de capital, seja no momento da alienação das ações destes para os FIP ou ainda numa hipotética venda direta para a Hypermarchas, como sugeriram os defendentes a título de argumentação, em alternativa à constituição do crédito tributário na pessoa jurídica.

[...]

Como visto, na apreciação da questão, o acórdão recorrido mostrou-se sólido em suas conclusões e encontra-se adequadamente fundamentado. [...]

[Destaques do Relator]

Entendo, portanto, que tal dispositivo legal invocado pela Embargante não se reveste de tanta força assim, tanto que o litígio envolve outra situação, conforme trechos acima posicionados e aliado a toda a apreciação contida no acórdão recorrido, mas, mesmo assim, a menção a tal dispositivo foi comentada (supra) pela decisão de piso e reproduzida no acórdão recorrido, de forma que não vejo o porque de acolher os embargos suscitados pela Embargante.”

Com relação aos outros embargos recepcionados, (permanência dos responsáveis solidários e cancelamento de multa qualificada, relatorizados, e constam às fls.39 do Despacho de Admissibilidade), de se dizer que os embargos não merecem ser acolhidos.

A decisão de piso, ressalte-se, contrariamente ao entendido no Despacho de Admissibilidade, não condiciona a atribuição de responsabilidade solidária à existência de dolo, razão da **qualificação** da multa de ofício, a qual, por unanimidade de votos, foi **cancelada**.

De se reproduzir excertos do que constou na decisão de piso e ratificado no voto vencedor:

*Também neste item, de se **acatar** o decidido pela instância primeira, pelos seus próprios fundamentos:*

“VIII. Responsabilidade tributária

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DA AUTUAÇÃO.

De acordo com o TVF, tendo em vista que a Mantecorp Participações S.A. foi extinta, as pessoas à época investidas do cargo de diretor respondem por infração à lei com fundamento no disposto no artigo 135, inciso III do CTN. São eles:

Anna Maria Capella Mantegazza	028.010.497-94	Diretora Presidente
Luca Mantegazza	246.994.448-14	Diretor Superintendente

Continuando, a fiscalização registrou que, por terem interesse comum na situação que constitua o fato gerador, com fundamento no artigo 124, I, do mesmo Código, todos os acionistas foram arrolados no polo passivo da autuação:

Acionistas	CPF
Gian Enrico Mantegazza	697.644.258-87
Anna Maria Capella Mantegazza	028.010.497-94
Luca Mantegazza	246.994.448-14

Paola Mantegazza	086.071.188-97
Enriqueta Mantegazza Capella	213.612.838-82
Michele Mantegazza	093.898.998-77

Vale ainda transcrever alguns trechos do TVF que justificaram a qualificação da multa ao evidenciar a participação direta dos acionistas pessoas físicas na consecução do planejamento tributário abusivo, com reflexo também na responsabilização tributária:

[GRIFO DO RELATOR]

Veja que a **fundamentação legal** para atribuição da responsabilidade solidária foram os artigos 135, III e 124, I, ambos do CTN, não existindo qualquer vinculação com constatação de dolo ou algo semelhante.

A decisão de piso *apenas* transcreveu elementos apontados pela autoridade atuante que, no entendimento da autoridade lançadora, caracterizariam a conduta dolosa das pessoas físicas.

Continuando com o voto vencedor:

SÍNTESE DOS ARGUMENTOS DA DEFESA.

No tocante à contestação da responsabilização com base nas disposições do art. 135 do CTN, foi afirmado que para que a responsabilidade pudesse ser imputada sob o aspecto da prática de atos com excesso de poderes, imprescindível seria que a fiscalização enumerasse referidos atos, com a devida comprovação de sua prática, bem como individualizando a conduta de cada administrador, o que de fato não ocorreu. Enfatizou-se ainda que o impugnante sempre demonstrou boa-fé em todas as suas ações, razão pela qual resta ainda mais infundada tal imputação.

As pessoas físicas implicadas por força do art. 124, inciso I, do CTN, destacaram que a referida norma (fundamento legal da responsabilidade no presente caso) nada dispõe acerca da responsabilização dos acionistas nos casos de extinção da pessoa jurídica, pela impossibilidade de cobrança dos tributos em face desta última.

Com efeito, o ordenamento jurídico possui normativos específicos que versam sobre os sujeitos responsáveis nos casos de pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas - art. 5º do Decreto-Lei nº 1.598/77:

"Seção II

Responsáveis por Sucessão

Art 5º - Respondem pelos tributos das pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas:

I - a pessoa jurídica resultante da transformação de outra;

II - a pessoa jurídica constituída pela fusão de outras, ou em decorrência de cisão de sociedade;

III - a pessoa jurídica que incorporar outra ou parcela do patrimônio de sociedade cindida;

IV - a pessoa física sócia da pessoa jurídica extinta mediante liquidação que continuar a exploração da atividade social, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual;

V - os sócios com poderes de administração da pessoa jurídica que deixar de funcionar sem proceder à liquidação, ou sem apresentar a declaração de rendimentos no encerramento da liquidação.

§ 1º - Respondem solidariamente pelos tributos da pessoa jurídica:

a) as sociedades que receberem parcelas do patrimônio da pessoa jurídica extinta por cisão;

b) a sociedade cindida e a sociedade que absorver parcela do seu patrimônio, no caso de cisão parcial;

c) os sócios com poderes de administração da pessoa extinta, no caso do item V."

À luz desses preceitos normativos - plenamente aplicáveis ao caso e que não foram mencionados pela autoridade fiscal, é certo que os tributos devidos por pessoa jurídica extinta apenas poderiam ser exigidos, no caso dos autos, de sócios com poderes de administração ou por sócios pessoas físicas que continuassem a explorar a atividade da pessoa jurídica extinta.

Foi ressaltado ainda que pela completa análise do Capítulo V do CTN, que aborda todas as hipóteses de responsabilidade tributária, não se identifica qualquer dispositivo capaz de incluir o impugnante no polo passivo dos autos de infração ora combatidos

O artigo 124 do CTN aborda a solidariedade em função do interesse comum, a qual ocorre quando há uma pluralidade de sujeitos concorrendo na hipótese de incidência, sendo todos qualificados como contribuintes (por possuírem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador).

Enquanto na hipótese de responsabilidade tributária existe a possibilidade de se atribuir a terceiro o cumprimento da obrigação tributária, por outro lado, no campo da solidariedade por interesse comum (situação pretendida pelo Agente Fiscal), os tributos somente podem ser cobrados daqueles que praticarem o fato gerador, ou seja, dos contribuintes propriamente ditos, nos casos de pluralidade no campo da sujeição passiva.

A comprovação do interesse comum mostra-se indispensável na medida em que o mero e eventual interesse fático de uma determinada parte não é suficiente para caracterizar o interesse comum previsto no artigo 124, I, do CTN para fins de adoção do instituto da solidariedade.

ANÁLISE DOS ASPECTOS LEGAIS DA RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Primeiramente, vamos analisar a questão em relação à aplicação das disposições do art. 124, inciso I, do CTN, que abarca a responsabilização de todos os acionistas pessoas físicas (ora impugnantes) da extinta holding - Mantecorp Participações S.A.

Conforme foi abordado nos itens precedentes desse Voto, em razão dos fatos apurados, considerou-se correto que os tributos devidos em razão do ganho de capital deveria ter sido suportado pela Mantecorp Participações S.A, que foi a empresa que conduziu e estruturou todo o negócio que resultou na venda das ações da Mantecorp IQ para a Hypermarchas.

Em razão da extinção da pessoa jurídica, também foi considerado legítimo o lançamento em face das pessoas físicas dos acionistas, alçadas à condição de sujeitos passivos, por força das disposições do art. 121 do CTN, norma inserida no Capítulo IV - Sujeito Passivo.

Dentro deste mesmo capítulo do CTN, tratando da responsabilidade solidária, pode ser destacado o art. 124, inciso I, que assim prescreve:

"Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;"

A responsabilidade, nesse caso, é atribuída às "pessoas que tenham interesse comum"; não há distinção se é pessoa jurídica ou pessoa física, pode ainda ser sócio, acionista ou qualquer outra pessoa, desde que comprovado o interesse comum na situação de que constitua o fato gerador, independentemente de qualquer vinculação de caráter sucessório.

Disto isto, pode-se afirmar que as disposições do art. 5º do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, citadas pelos impugnantes e que tratam de responsabilidade por sucessão, não esgotam em si as possibilidades de responsabilização, inclusive pelos tributos devidos pela pessoa jurídica extinta.

Subsiste, portanto, a hipótese de, ao acionista da pessoa jurídica extinta, ser atribuído vínculo de responsabilidade em razão de ficar caracterizado o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, nos moldes definidos no art. 124, I, do CTN, passando a pessoa física a figurar no polo passivo da autuação.

Admitida a responsabilização do acionista pessoa física pelos créditos tributários devidos pela pessoa jurídica formalmente extinta, passa-se a analisar se, no caso concreto, houve a ocorrência do chamado "interesse comum", condição imposta para a caracterização da responsabilidade solidária.

Conquanto os impugnantes sustentem a falta de comprovação do interesse comum acima referido, os documentos constantes dos autos, em consonância com os registros feitos pela fiscalização no TVF, são fartos a comprovar sua existência.

Desde a extinção precoce da Mantecorp Participações S.A, a atuação dos acionistas visando à consecução da venda das ações da Mantecorp IQ é evidente, uma vez que a reorganização societária não poderia passar sem o crivo dessas pessoas que detinham o controle acionário da holding.

Extinta a pessoa jurídica, em seguida a presença dos acionistas se faz notar pela venda das ações da Mantecorp IQ, das quais eram possuidores diretos, para os cinco Fundos de Investimento em Participações (FIP) constituídos. Conforme contratos celebrados com esses fundos (doc. fls. 2223/2280), em cada um deles o acionista especificado apareceu na qualidade de vendedor, enquanto os outros acionistas figuraram como intervenientes-anuentes, evidenciando a atuação conjunta das pessoas físicas em todo o processo.

Ato contínuo, os cinco FIP realizaram a alienação das ações para a Hypermarchas, por meio do Contrato de Venda e Compra de Ações, Incorporação de Ações e Outras Avenças (doc. fls. 21/60) e, mais uma vez, todas as pessoas físicas figuraram na qualidade de intervenientes-anuentes, demonstrando total conhecimento dos fatos e manifestando a sua concordância expressa com o negócio.

Diferentemente da venda de mercadorias ou da prestação de serviços, realização de despesas e outras situações geradoras de resultados em que os acionistas se mostram distantes do cotidiano da pessoa jurídica e diversamente de outros momentos em que as decisões mais relevantes são tomadas pelos administradores da empresa, a venda das ações da Mantecorp IQ teve atuação direta de todos os acionistas, em todas as principais fases do processo, em especial naquelas que evidenciaram o planejamento tributário abusivo que resultou na falta de recolhimento dos tributos devidos pela pessoa jurídica extinta, em decorrência do ganho de capital auferido na operação.

Portanto, não há como negar que as pessoas físicas arroladas na autuação como responsáveis tributários tiveram interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, nos estritos termos do art. 124, inciso I, do CTN.

Especificamente em relação a Anna Maria Capella Mantegazza e Luca Mantegazza, além de terem sido arrolados como responsáveis tributários com base no art. 124, I, do CTN, também o foram com fundamento no art. 135, III do mesmo Código, que assim prescreve:

"Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

[..]

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado."

É oportuno destacar que, a respeito da natureza dos atos causadores da responsabilidade tributária dos administradores ("sócios-gerentes", na expressão consagrada), no Parecer PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/20093, foi enfatizado que o "sócio-gerente", de acordo com a jurisprudência aceita pelo STJ, torna-se responsável não por ser "sócio", mas por ter cometido ato ilícito enquanto "gerente". Em verdade, a condição de sócio é irrelevante. Dois são

os elementos verdadeiramente relevantes para sua responsabilização: (a) ser administrador e (b) ter cometido ato ilícito nessa posição. Ainda nesse aspecto, consta ainda do Parecer que o ato ilícito ensejador de responsabilidade tributária pode ser tanto culposo quanto doloso e que a prova da prática de ato ilícito por parte do administrador compete à Fazenda Pública (salvo normas especiais probatórias, como a relativa à CDA). [grifo do Relator - CARF]

Entendo, portanto, que a fundamentação apontada na decisão de piso, então ratificadas no voto vencedor, não vincula a atribuição de responsabilidade tributária solidária aos motivos que foram apontados pela autoridade lançadora para a qualificação da multa de ofício, razão pela qual *não* acolho os embargos suscitados.

RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO

LUCA MANTEGAZZA

Conforme relatoriado, os embargos apresentados são os mesmos apontados anteriormente. Segundo o Despacho de Admissibilidade:

*Verifica-se que os argumentos trazidos pelo responsável solidário LUCA MANTEGAZZA são os mesmos já analisados em relação ao espólio de GIAN ENRICO MANTEGAZZA e da responsável solidária ANNA MARIA CAPELLA MANTEGAZZA, de modo que **todos os fundamentos e conclusões ali adotados são integralmente aplicáveis** aos presentes embargos, sendo desnecessária, neste passo, a reprodução de todo o teor já decidido.*

Em assim sendo, os comentários deste Relator acerca dos embargos anteriores prevalecem também para este Responsável Solidário.

RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO

PAOLA MANTEGAZZA

Conforme relatoriado, os embargos apresentados (art.22 da Lei n.º 9.249/95) são os mesmos apontados anteriormente. Segundo o Despacho de Admissibilidade:

*Quando da apreciação dos demais embargos apresentados, entendemos que este ponto, relativo à **opção decorrente de expresso permissivo legal**, realmente carece de esclarecimento pelo Colegiado, à luz do que restou aprovado no voto da Relatora original.*

Com efeito, a questão se relaciona ao tópico 2) da p. 53 do acórdão, designado pela Relatora como “Devolução de capital às pessoas físicas, uma opção legal expressa no ordenamento jurídico”.

*Assim, na esteira do que se decidiu em relação aos embargos opostos pelos outros interessados, entendo que **assiste razão** à Embargante quanto a este ponto.*

Em assim sendo, os comentários deste Relator acerca dos (mesmos) embargos anteriores prevalecem também para este Responsável Solidário.

Conclusão

Ante o exposto, voto em não acolher os Embargos de Declaração haja vista a constatação de inexistência dos vícios e/ou omissões apontados pelos Embargantes.

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano