



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16561.720228/2016-70
ACÓRDÃO	9101-007.034 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	7 de junho de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL E BRACOR INVESTIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA
RECORRIDA	BRACOR INVESTIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA E FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS POR TERCEIROS. CONTEXTOS FÁTICOS E JURÍDICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisões em contexto fático e legislativo distinto, concernentes a aproveitamento de direitos creditórios do sujeito passivo sem vínculo com o fato gerador autuado, e não para imputação de valores recolhidos por outros sujeitos passivos em razão da infração imputada à Contribuinte autuada.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente a sócio de fato com benefício direto dos fatos geradores autuados, e não para imputação de responsabilidade a adquirentes das participações societárias, excluídos do polo passivo por estarem do lado oposto à Contribuinte na relação contratual de compra e venda.

REDUÇÃO DE CAPITAL MEDIANTE CISÃO DE SOCIEDADES DE PROPÓSITO ESPECÍFICO CONSTITUÍDAS PARA DESENVOLVIMENTO DE EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS. TRIBUTAÇÃO REDUZIDA NA ALIENAÇÃO PELOS ACIONISTAS. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisões que se distinguem do recorrido no seu fundamento central, calcado na impossibilidade de alteração da estrutura negocial adotada,

mediante constituição de Sociedades de Propósito Específico, para desenvolvimento e alienação de empreendimentos imobiliários.

MULTA QUALIFICADA. DESLOCAMENTO DE GANHO DE CAPITAL A SÓCIOS. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados evidenciam decisões em contextos de ausência de imputação de simulação ou de imputação de simulação associada a circunstâncias, distintas das presentes no recorrido, que impedem a caracterização de fraude.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE ADMINISTRADORES. SIMULAÇÃO. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente a redução de capital para destinação de participação societária a outra pessoa jurídica do grupo para compensação do ganho de capital com prejuízos acumulados, sem vinculação da conduta dos administradores a atos caracterizadores da simulação confirmada nas operações analisadas no acórdão recorrido.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO POR FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. Apesar de a aplicação da Súmula CARF 105 ser restrita à multa isolada “lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996”, os argumentos que ensejaram a aprovação da referida súmula são totalmente aplicáveis à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por unanimidade de votos, não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional; (ii) por voto de qualidade, não conhecer do Recurso Especial dos Coobrigados, vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Luciano Bernart, Viviani Aparecida Bacchmi e Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic que votaram pelo conhecimento; e (iii) quanto ao Recurso Especial do Contribuinte, conhecer parcialmente do recurso apenas em relação à matéria “*multas isoladas concomitantes*” (matéria nº 21), nos seguintes termos: (a) por unanimidade de votos, conhecer do recurso quanto à matéria nº 21 (“*multas isoladas concomitantes*”); (b) por unanimidade de votos, não conhecer do recurso quanto às matérias nº 3, 5, 6, 8, 9, 12 e 16; (i) por maioria de votos, não conhecer do recurso quanto à matéria nº 20 (“*impossibilidade de exigência de multa isolada após o encerramento do*

ano-base”), vencida a Conselheira Edeli Pereira Bessa (relatora) que votou pelo conhecimento, e quanto às matérias nº 7, 13 e 15, vencida a Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic que votou pelo conhecimento; (c) por voto de qualidade, não conhecer do recurso em relação à matéria nº 4, vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Luciano Bernart, Viviani Aparecida Bacchmi e Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic que votaram pelo conhecimento. Quanto ao conhecimento das matérias nº 3, 5, 6, 8, 9, 12, e 16, a Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic votou pelas conclusões. Não participaram do julgamento quanto ao conhecimento os Conselheiros Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior e Jandir José Dalle Lucca, prevalecendo os votos proferidos na reunião de outubro de 2023 pelos Conselheiros Luciano Bernart e Viviani Aparecida Bacchmi. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte para cancelar as exigências de “*multas isoladas concomitantes*” (matéria nº 21), vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa (relatora), Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por negar provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, que manifestou ainda intenção de apresentar declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa - Relatora

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luciano Bernart, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Viviani Aparecida Bacchmi, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN"), por BRACOR INVESTIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA ("Contribuinte") e pelos responsáveis tributários CARLOS JAVIER BETANCOURT e ANGEL DAVID ARIAZ, em face da decisão

proferida no Acórdão nº 1302-003.286, na sessão de 12 de dezembro de 2018, no qual foi dado parcial provimento ao recurso especial da Contribuinte, nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade da autuação e do acórdão recorrido e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte principal, para reconhecer o direito à compensação do imposto de renda pago pelas pessoas ligadas, vencidos os conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (relator), Gustavo Guimarães Fonseca e Flávio Machado Vilhena Dias, que também davam provimento quanto à decadência, à exigência principal, multa qualificada e a multa isolada, e ainda, vencido o conselheiro Gustavo Guimarães Fonseca quanto à incidência de juros sobre a multa; e, ainda, por unanimidade de votos em dar provimento ao recurso voluntário dos responsáveis solidários arrolados com base no art. 124, inc. I do CTN e, por maioria de votos em negar provimento ao recurso voluntário dos responsáveis solidários arrolados com base no art. 135, III do CTN, vencidos os conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (relator), Gustavo Guimarães Fonseca e Flávio Machado Vilhena Dias. O conselheiro Gustavo Guimarães Fonseca solicitou a apresentação de declaração de voto. Designada como redatora do voto vencedor a conselheira Maria Lucia Miceli.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade quando o lançamento observa todos os requisitos previstos no artigo 142 do CTN e no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72.

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOVAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não ocorrendo inovação nos fundamentos do lançamento, bem como foi garantido o direito a ampla defesa e ao contraditório, afasta-se a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância.

GANHO DE CAPITAL. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. REDUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO. SIMULAÇÃO SUBJETIVA. INOPONÍVEL AO FISCO

A transferência das participações societárias detidas pela pessoa jurídica aos seus sócios, por meio de reorganização societária consistindo em cisões do patrimônio, com o objetivo de reduzir a tributação sobre o ganho de capital decorrente das vendas daquelas participações por pessoas físicas, com aplicação da alíquota de 15% ao invés de 34%, constitui planejamento tributário inoponível ao Fisco, por meio da simulação subjetiva.

REDUÇÃO DE CAPITAL. ENTREGA DE BENS E ATIVOS AOS SÓCIOS E ACIONISTAS. INEXISTÊNCIA DE NORMA INDUTORA.

O artigo 22 da Lei nº 9.249/95 não é um dispositivo legal que autoriza o contribuinte alterar a realidade fática do negócio, por meio de redução de capital e transferência de ativos e bens, tão somente para permitir a tributação do ganho de capital na pessoa física do sócio, e não na pessoa jurídica.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, I, DO CTN. AUSÊNCIA DE INTERESSE COMUM. EXCLUSÃO DO POLO PASSIVO.

Inexistindo comprovação do interesse comum no fato gerador, mormente quando os adquirentes estão no lado oposto da relação contratual da compra e venda, não cabe a imputação da responsabilidade tributária nos termos do art. 124, I, do CTN.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE SÓCIOS ADMINISTRADORES. PRÁTICA DAS INFRAÇÕES. ARTIGO 135 DO CTN. MANUTENÇÃO NO POLO PASSIVO.

São responsáveis pelos créditos tributários lançados, com base no art. 135, III, do CTN, os sócios-administradores que comprovadamente atuaram na prática das infrações tributárias apuradas, visando a redução da carga tributária.

TRIBUTOS PAGOS INCIDENTES SOBRE DE GANHO DE CAPITAL PESSOAS LIGADAS. DEDUÇÃO NA APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL PESSOA JURÍDICA.

Valores pagos a título de imposto de renda incidentes sobre o ganho de capital da venda das participações, seja da pessoa física sócio ou das retenções na fonte quando o adquirente situa-se no exterior, devem ser considerados na apuração do ganho de capital do imposto de renda pessoa jurídica lançado de ofício.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO SUBJETIVA. CABIMENTO.

Cabe a qualificação da multa de ofício quando demonstrado a ocorrência da simulação subjetiva, já que o real propósito da reorganização societária foi transferir o sujeito passivo da obrigação tributária de pagar os tributos devidos sobre o ganho de capital na venda dos empreendimentos imobiliários da pessoa jurídica para seus sócios, para redução da carga tributária.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL. COBRANÇA CONCOMITANTE COM MULTA DE OFÍCIO.

A partir do advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há mais dúvida interpretativa acerca da inexistência de impedimento legal para a incidência da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, concomitantemente com a multa de ofício cominada pela falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. INCOMPETÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar se lei vigente afronta a constituição por supostamente representar confisco.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. 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.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se às exigências reflexas o mesmo tratamento dispensado ao lançamento principal, em face da íntima relação de causa e efeito entre ambos.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro apurados no ano-calendário 2011 a partir da constatação de *falta de contabilização de ganho de capital apurado na alienação de investimentos (com base física em imóveis), assim avaliados pela equivalência patrimonial*, com acréscimo de multa qualificada e exigência de multas isoladas por

falta de recolhimento de estimativas, além de imputação de responsabilidade a Carlos Javier Betancourt, Angel David Ariaz e BRC VII Cidade Nova Empreendimentos Imobiliários Ltda.

A autoridade lançadora relata que entre os anos-calendário de 2006 e 2007, a Contribuinte *adquiriu ou constituiu empresas para abrigar diversos imóveis, com participação societária de 99,99%*, empresas estas denominadas com a sigla BRC seguida de um numeral romano, de I a XXXV, e no ano-calendário 2010 *resolveu se desfazer da quase totalidade desses imóveis abrigados na participações societárias, promovendo 04 cisões de seu patrimônio datadas de 12/08/10, 30/09/10, 18/01/11, e 03/06/11, transferindo sua participação nas BRCs para seus acionistas/quotistas e, na sequência, efetivando a alienação das BRCs para o Grupo Prosperitas, a Credit Suisse e o Sr. Carlos Betancourt.*

As cisões são detalhadamente descritas, mas autoridade lançadora observa que *o modus operandi foi o mesmo em todos os procedimentos. Houve redução do capital social do contribuinte por meio de cisão parcial. As parcelas cindidas do patrimônio da Bracor corresponderam ao investimento desta nas BRCs e foram por elas absorvidas, sem nenhum aumento de capital nas BRCs. Como pagamento, os acionistas/quotistas da Bracor receberam, em substituição as ações/quotas que detinham no capital social da Bracor, novas quotas emitidas pelas BRCs. Desta forma, os acionistas/quotistas deixaram de ter participação indireta nas BRCs e passaram a ter participação direta. Acrescenta que a previsão de "eventual alienação" das BRCs expressa nas justificativas dos Protocolos de cisão nada mais é do que a existência de uma negociação já em curso com o Grupo Prosperitas. E, com relação aos contratos firmados com a Credit Suisse e o Sr. Carlos Betancourt, apesar de ocorrerem num lapso temporal um pouco maior entre cisão e a alienação, diante da sequência dos atos promovidos pela Bracor, resta evidente que as alienações já eram previstas. Pondera que em apenas 22 dias, dois grandes grupos com diversos acionistas fecharam um acordo para a aquisição de diversos imóveis, abrigados em 19 empresas, e destaca que a alienação da BRC XXI para a TULIPA LLC, em 01/06/11 (Contrato de Compra e Venda, fls. 755 a 783) foi realizada diretamente pela Bracor, na qualidade de sócia majoritária da BRC XXI, em procedimento totalmente diferente do modus operandi das alienações anteriores, precedidas de cisões.*

A acusação fiscal traz diversos questionamentos dirigidos aos envolvidos nas operações, tece considerações acerca das respostas obtidas, descreve detalhadamente os procedimentos realizados e assim pondera inicialmente, acerca das infrações constatadas:

83. Após a análise dos elementos colhidos durante o procedimento fiscal instaurado e devidamente explicitado anteriormente, chega-se à conclusão de que a transferência das participações societárias detidas pela Bracor para seus acionistas, após cisão do seu patrimônio, faz parte de um planejamento tributário abusivo que almejava, como único objetivo, reduzir a tributação sobre o ganho de capital, significando uma economia tributária indevida na ordem de 19%.

Esta economia tributária se dá pela aplicação da alíquota de 15% pela qual é tributado o ganho de capital auferido por pessoa física (IRPF) e por pessoas jurídicas domiciliadas no

exterior exceto em paraísos fiscais, (IRRF), em detrimento das alíquotas de IRPJ e da CSLL a que estão sujeitas as pessoas jurídicas e que totalizam 34%

84.A conduta da fiscalizada, juntamente com seus acionistas/diretores, foi a de criar uma pseudo-situação que desenquadrasse a Bracor como acionista/quotista das diversas BRCs, buscando desta forma evitar a subsunção dos fatos à norma, objetivando frustrar a tributação do IRPJ e da CSLL.

85.É um caso típico de simulação subjetiva, que envolve a participação de pessoas físicas ou jurídicas, pelo qual se aparenta atribuir direitos a uma determinada pessoa quando a realidade dos fatos se revela totalmente diversa, ou em que se utiliza uma delas ou algumas delas como canal de trânsito de determinados bens ou valores para mascarar o verdadeiro titular ou verdadeiro negócio celebrado.

A autoridade lançadora discorre sobre a aferição do ganho de capital tributável nas operações realizadas, referindo os elementos tomados em consideração para determinação do preço de venda e do valor contábil das BRCs. Justifica a impossibilidade de aproveitamento dos tributos pagos pelas pessoas ligadas *em razão da natureza jurídica diversa do tributo recolhido e daqueles que deveriam ter sido apurados e recolhidos, bem como da distinção existente entre os seus regimes jurídicos*, discorrendo sobre a legislação de regência, inclusive quanto à necessidade de Declaração de Compensação – DCOMP.

A qualificação da penalidade tem em conta a hipótese do art. 72 da Lei nº 4.502/64, porque:

120.O procedimento adotado pela fiscalizada está compreendido nas hipóteses previstas na norma acima. O contribuinte Bracor agiu de maneira dolosa, ao praticar atos societários com objetivo de modificar as características essenciais do fato gerador, excluindo-se do polo passivo da obrigação tributária e atribuindo a terceiros a obrigação de recolher os tributos devidos sobre o ganho de capital obtido, com alíquotas indevidamente favorecidas, em detrimento do erário.

121.Diante das informações reunidas no curso deste procedimento fiscal, já detalhadamente expostas, resta inafastável concluir pela subsunção dos fatos caracterizadores da infração ora apontada à norma que veicula a exasperação da multa de ofício aplicável sobre créditos tributários objeto de lançamento de ofício. A fraude está materializada no uso desvirtuado e abusivo do instituto jurídico da redução de capital com animus de auferir economia tributária indevida.

122. A operação engendrada pela fiscalizada é legal apenas no seu aspecto formal, mas ilícita na medida em que objetivou unicamente reduzir a carga tributária a que estava sujeita por meio de reorganização societária efetivada com o desvirtuamento total de institutos do direito privado. Pelo exposto, fica patente a caracterização do intuito fraudulento, justificando-se plenamente a aplicação da multa qualificada.

123. A Bracor, ao cindir seu patrimônio, sem qualquer motivação extratributária, e consequente transferência das participações nas BRCs para seus acionistas, agiu dolosamente para impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador nascido com a alienação que ela, Bracor, em essência, fez. A conduta dolosa da Bracor é patente, pois ela quis, por meio de uma transferência artificiosa das participações da Bracor nas BRCs participações da BRCs para seus acionistas, impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação principal originada pela alienação das participações das BRCs.

Depois de indicar a ocorrência, também, de falta de recolhimento de estimativas, motivadoras da exigência de multas isoladas, a autoridade lançadora imputa responsabilidade tributária a Carlos Javier Betancourt e Angel David Árias que não só foram *responsáveis pela administração*, mas *como acionistas/quotistas também obtiveram vantagem econômica no negócio*. Anotou que *os demais acionistas/quotistas da BRACOR também obtiveram vantagem econômica, porém não foram obtidos elementos de prova que demonstrassem seu poder de decisão sobre o negócio realizado*, e se estendeu descrevendo as condutas dos dois responsabilizados, para concluir pela hipótese do art. 135, III do CTN.

Finalizou invocando a possibilidade de responsabilização, com fundamento no art. 124, I do CTN, das *empresas adquirentes*, dada a *participação do Grupo Prosperitas neste planejamento tributário abusivo*. Com base nos organogramas do *esquema montado pelo Grupo Prosperitas para aquisição das BRC*, foram identificados como *responsável solidário por sucessão o sujeito passivo BRC VII CIDADE NOVA EMP. IMOB LTDA, CNPJ 07.241.661/0001-58, que foi adquirida pela REC LOG 21 (Grupo Prosperitas) em 30/03/2011. A REC LOG 21 foi incorporada pela adquirida BRC VII*.

A Contribuinte e todos os responsáveis tributários impugnaram a exigência. A autoridade julgadora de 1ª instância julgou improcedentes as impugnações (e-fls. 4720/4788). A decisão foi tomada por maioria de votos, nos seguintes termos:

1. Por maioria (declarou voto o Presidente, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, Eduardo Newman Mattera Gomes), em negar o aproveitamento de pagamentos de imposto de renda incidente sobre ganho de capital assim experimentado por terceiros (vendedores de participações societárias).
2. No mais, por unanimidade:
 - 2.a) Dar pela IMPROCEDÊNCIA DO PEDIDO DE CANCELAMENTO DA AUTUAÇÃO MANEJADA NESSES AUTOS.
 - 2.b) Dar por IMPROCEDENTES OS PEDIDOS DE CANCELAMENTO DOS TERMOS DE SUJEIÇÃO TRIBUTÁRIA PASSIVA SOLIDÁRIA que ilustram os correntes autos.

Todos sujeitos passivos apresentaram recursos voluntários e o Colegiado *a quo*, por sua vez, deu-lhes provimento parcial *para reconhecer o direito à compensação do imposto de renda pago pelas pessoas ligadas* e afastar os *responsáveis solidários arrolados com base no art. 124, inc. I do CTN*, qual seja, BRC VII Cidade Nova Empreendimentos Imobiliários, sucessora de *REC LOG 21 (Grupo Prosperitas)* (e-fls. 5537/5632).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 18/02/2019 (e-fl. 5633) e em 06/03/2019 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 5634/5659 no qual a Fazenda aponta divergências reconhecidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 5662/5678, do qual se extrai:

Contra essa decisão, a PFN apresenta Recurso Especial (e-fls. 7.017/7.039) alegando que o Acórdão nº 1302-003.289 deu interpretação divergente à legislação tributária, em relação às seguintes matérias:

1) divergência específica sobre a compensação. Indica como paradigmas o Acórdão nº 108-08.231 e o Acórdão nº 201-79.480.

2) divergência específica sobre a responsabilidade solidária do art. 124 do CTN. Indica como paradigmas o Acórdão nº 1301-001.644 e o Acórdão nº 203-11.329

[...]

Situação dos Paradigmas.

Antes de passar a análise das matérias divergentes, é necessário observar que o Acórdão nº 203-11.329, indicado para cotejo com o acórdão recorrido na divergência específica sobre a responsabilidade solidária do art. 124 do CTN, deve ser descartado. Essa decisão não pode ser utilizada como julgado paradigma porque foi anulada pela CSRF. Pelo Acórdão CSRF/02-03.235, publicado em 20/7/2011 - portanto, anteriormente a interposição do Recurso Especial - a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais anulou o Acórdão nº 203-11.329, porque fora proferido por autoridade incompetente, no caso, o Segundo Conselho de Contribuintes. Entendeu a 2ª Turma da CSRF que a autoridade competente para julgar o Recurso Voluntário seria o 1º Conselho de Contribuintes, pois, em que pese a autuação tenha tratado de COFINS, este fora lançado como exigência reflexa do IRPJ, com base nos mesmos fatos apurados em relação a esta exação principal.

Eis a ementa do Acórdão CSRF/02-03.235

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/01/1997 a 30/09/1998

JULGAMENTO POR ÓRGÃO INCOMPETENTE. NULIDADE.

O ato praticado por pessoa ou órgão incompetente *ratione materiae* (em razão da matéria), traz em sua gênese o vício da nulidade absoluta e, por isso, não se convalida. É nulo o acórdão Proferido pela primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes quando versar sobre lançamento de Cofins, cuja exigência fiscal estiver lastreada, no todo ou em parte, em fatos que serviram para determinar a prática de infração a dispositivos legais do Imposto de Renda.

Processo Anulado.

[...]

Esta decisão, portanto, não pode ser admitida como paradigma.

Os demais pressupostos de admissibilidade foram cumpridos.

Passo ao exame das matérias.

1ª matéria - divergência específica sobre a compensação.

Aduz a PFN que a decisão de piso acabou por autorizar a compensação dos valores recolhidos pelas pessoas físicas, de IRPF incidente sobre ganho de capital na alienação de bens e direitos, com o IRPJ lançado sobre valor de alienação de investimentos avaliados pelo valor do patrimônio líquido, objeto do presente auto de infração, sem observância do procedimento próprio e em dissonância com as prescrições legais atinentes à forma de extinção do crédito tributário, mais especificamente os arts. 156, II, e 170, do CTN, e os arts. 73 e 74 da Lei n. 9.430/96. Ao assim proceder, o acórdão recorrido teria divergido dos paradigmas, que entenderam que a inobservância das prescrições legais atinentes à

compensação impediria o reconhecimento desta no procedimento de lançamento de ofício.

[...]

O primeiro paradigma encontra-se assim ementado:

Acórdão nº 108-08.231

[...]

Este paradigma tratou de apreciar lançamentos de IRPJ dos anos-calendário 1999 a 2001, promovido com o arbitramento dos lucros com base na receita bruta constante das DIPJ respectivas, porque o contribuinte deixou de atender as intimações para apresentação dos livros e documentos de sua escrituração. A pessoa jurídica autuada fora excluída do Simples por ter sido constituída por interpostas pessoas (laranjas), e por prática reiterada à legislação tributária, tendo a auditoria identificado os verdadeiros sócios de fato da empresa.

Os seguintes trechos do relatório que antecede o voto demonstram o pleito do sujeito passivo:

[...]

Dada a precariedade de informações constantes do relatório e do próprio voto proferido no paradigma, não é possível afirmar que não se tratam de situações fática similares. Em ambos os julgados os recorrentes solicitaram a compensação de valores autuados com outros que julgavam possuir como crédito junto à Fazenda Nacional. No entanto, os julgados deduziram conclusões opostas, o que caracteriza a divergência jurisprudencial.

O paradigma seguinte recebeu a seguinte ementa:

Acórdão nº 201-79.480

[...]

Este caso tratou de lançamento para exigência de IOF relativo a fatos geradores ocorridos no ano de 1999, em vista da constatação de empréstimos de recursos financeiros feitos pela contribuinte para empresas controladas, sem a retenção do IOF devido. Na impugnação e no recurso voluntário, pugnou-se pela compensação dos débitos apurados no procedimento fiscal, com créditos protocolados, declarados e não ressarcidos, nos termos do art. 12 da IN SRF nº 21/97.

Na decisão paradigma, o colegiado pronunciou-se no sentido de que não tem guarida a arguição, em sede de impugnação, de compensação de débitos lançados com créditos de outros tributos que o contribuinte eventualmente possa ter perante a Receita Federal, pois, tratam-se, os débitos lançados no auto de infração, de crédito tributário não definitivamente constituído e, dessa forma, o agente fiscal não teria competência para extinguir, de ofício, débitos ainda não definitivamente constituídos, posto que esta deve seguir os ditames da IN SRF nº 600/2005. Eis o trecho da decisão que evidencia a tese:

[...]

Entendo que este paradigma está apto a caracterizar a divergência, pois tratou de situação semelhante àquela apreciada pelo acórdão recorrido. Em ambos os casos, após a lavratura de autos de infração para constituição de crédito tributário, os sujeitos passivos pleitearam, em seus respectivos recursos, que fossem compensados ou abatidos dos

valores autuados, importâncias recolhidas de outros tributos administrados pela Receita Federal, que teriam como direito creditório.

Mas as decisões cotejadas proferiram decisões em sentidos opostos. Enquanto no acórdão recorrido permitiu-se abater, dos valores lançados de IRPJ em nome da pessoa jurídica, montantes recolhidos a título de IRPF pelas pessoas físicas, pois ambos incidiram sobre as alienações dos mesmos bens, no paradigma indeferiu-se o pleito de compensação de ofício de débitos do sujeito passivo declarados e protocolizados, com os valores lançados de IOF em auto de infração em seu mesmo nome.

Caracterizada a divergência, deve ter seguimento o apelo especial nesta matéria.

2ª matéria - divergência específica sobre a responsabilidade solidária do art. 124 do CTN.

Neste ponto da insurgência, a Recorrente afirma que o acórdão recorrido não admitiu o art. 124, inc. I, do CTN, como fundamento da responsabilidade solidária das pessoas físicas e jurídicas apontadas no presente processo, divergindo dos paradigmas indicados que, analisando casos semelhantes, mantiveram a imputação da responsabilidade de sócios com base nesse dispositivo.

Como não constou do relatório que antecede os votos proferidos no acórdão recorrido, a parte da imputação da responsabilidade tributária atribuída pela auditoria fiscal com fundamento no art. 124, I, do CTN, foi necessário recorrer ao Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 3.082/3.121) para vislumbrar a real situação fática no tocante a essa questão.

[...]

De fato, no voto vencedor proferido no acórdão recorrido, a redatora designada manteve a responsabilidade dos coobrigados com base no art. 135, III, do CTN, mas a exonerou na parte em que fundamentada no art. 124, I, do CTN, nos seguintes termos:

[...]

Como não houve pronunciamento do relator original no voto vencido, a respeito da imputação da responsabilidade solidária com base no art. 124, I, do CTN, os únicos fundamentos da decisão para sua exoneração são os acima transcritos.

Contudo, depreende-se que o entendimento da redatora se deu no sentido de que, estando vendedores e compradores em lados opostos do negócio, seus interesses não seriam comuns, daí porque seria incabível a atribuição de responsabilidade solidária com base no interesse comum prevista no art. 124, I, do CTN.

O primeiro paradigma indicado para este tema recebeu a seguinte ementa:

Acórdão nº 1301-001.644

[...]

Conforme relatório que antecede o voto, este paradigma tratou de autos de infração de IRPJ e CSLL, com fatos geradores - ano-calendário 2008 - com base no arbitramento de lucros, em vista da apuração de créditos efetuados nas contas-correntes da contribuinte, sem declaração ou contabilização e sem que fossem justificadas a origem dos recursos. Consignou, a autoridade fiscal, que a movimentação bancária analisada foi efetuada por meio de transferências bancárias e operações de câmbio, sem a emissão de cheques, e, por amostragem, verificou-se que os fechamentos de câmbio foram assinados pelo sócio Bruno Rodrigues Bueno.

A autoridade fiscal considerou o sócio Bruno Rodrigues Bueno solidariamente responsável pelas infrações, com fundamento nos arts. 124 e 134, VII, do CTN e 210, do RIR/99, porque este teria se utilizado de terceira pessoa, incapaz, como "laranja", para incluí-lo no quadro social da pessoa jurídica por meio de uma simulada alienação de participação societária.

Nas peças recursais o sócio alegou que não caberia a imputação da solidariedade com fundamento nos referidos dispositivos legais. Mas, no voto, o colegiado entendeu que o sócio tinha interesse comum com o fato gerador, a justificar a imputação da responsabilidade com fundamento no art. 124 do CTN, nos seguintes termos:

[...]

Com efeito, no caso do acórdão recorrido, a Conselheira Redatora considerou que adquirentes e alienantes estariam em lados opostos do negócio, o que justificaria a ausência de interesse comum. Contudo, concordou com a auditoria fiscal e encampou a tese de que todo o negócio teria sido fruto de simulação, em que pese ter afastado o interesse comum.

No paradigma, por outro lado, a atribuição de responsabilidade por interesse comum foi justificada justamente por ter sido apurada a simulação e o conluio das partes no negócio.

Com efeito, em ambos os casos, recorrido e paradigma, a auditoria fiscal acusou de simulados e frutos de conluio, os atos praticados pelos sujeitos passivos, principais e solidários, que resultaram em não pagamento ou pagamento a menor de tributos. Também em ambos os casos, em decorrência da imputação da simulação, foi atribuída a responsabilidade tributária com base no interesse comum previsto no art. 124, I, do CTN, aos sócios ou terceiros. Mas as conclusões dos colegiados sobre essas situações foi diversa. Conquanto no acórdão recorrido tenha sido exonerada a responsabilidade fundamentada no art. 124, I, do CTN, no paradigma ela foi mantida.

Este paradigma, portanto, caracteriza a divergência jurisprudencial apontada.

O paradigma seguinte, indicado para esta matéria, foi descartado, como constou do preâmbulo desde despacho. Mas a divergência suscitada nesta matéria restou caracterizada na comparação com o paradigma acima, razão pela qual deve ser dado seguimento ao recurso nesta questão.

Diante do exposto, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO ao Recurso Especial**, interposto pela Fazenda Nacional, para que sejam rediscutidas a **(1) divergência específica sobre a compensação** e a **(2) divergência específica sobre a responsabilidade solidária do art. 124 do CTN**. (*destaques do original*)

A PGFN argumenta que a *e. Turma julgadora acabou por autorizar compensação sem observância do procedimento próprio e em dissonância com as prescrições legais atinentes à referida forma de extinção do crédito tributário, mais especificamente os arts. 156, II, e 170, do CTN, e os arts. 73 e 74 da Lei n. 9.430/96, o que impediria o reconhecimento de eventual compensação no procedimento de lançamento de ofício*. Ressalta que se acolheu a tese de que, uma vez demonstrado que o contribuinte possui créditos decorrentes de recolhimento a maior de tributo, a despeito do pedido de compensação ter sido apresentado nos autos em que se discute a exigibilidade do lançamento de ofício, ou seja, como matéria de defesa.

Os paradigmas nº 108-08.231 e 201-79.480 perfilhariam *orientação totalmente diversa da seguida pelo aresto hostilizado*, firmando que a inobservância das prescrições legais atinentes à compensação impediria o reconhecimento desta no procedimento de lançamento de ofício.

Quanto à responsabilidade tributária com fundamento no art. 124, I do CTN, afastada no acórdão recorrido, aduz que:

Esclareça-se, por oportuno, que o voto vencido nada mencionou a respeito da responsabilidade do art. 124, tendo-se em conta que já afastava a exigência fiscal na sua totalidade prejudicando a análise das questões decorrentes, como a responsabilidade tributária.

Contudo, ao não admitir o art. 124, inc. I do CTN como fundamento da responsabilidade solidária das pessoas físicas e jurídicas apontadas, a e. Turma a quo divergiu dos **acórdãos 1301001.644 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária e do 203-11329, os quais, analisando caso análogo ao dos autos, entenderam pela responsabilidade solidária de pessoas físicas e jurídicas que buscaram fugir da tributação, a demonstrar o interesse comum, com base no art. 124, inc. I do CTN.**

Nos casos divergentes, verificou-se a omissão de receitas tributáveis pela pessoa jurídica autuada, sendo despicienda a demonstração da parcela que cada sócio administrador auferiu.

Segundo os acórdãos paradigmas, em similitude ao apurado nestes autos, comprovada a utilização de pessoa jurídica de modo fraudulento, por pessoas físicas e outra pessoa jurídica que dela se utilizaram **como meio de fugirem da tributação, cabe responsabilizar, de modo solidário e sem benefício de ordem, todos os proprietários de fato, nos termos do art. 124, I, do CTN.** (destaques do original)

Transcreve a ementa e excertos dos votos condutores dos paradigmas para asseverar que:

Diversamente da e. Turma a quo, os acórdãos divergentes entenderam que comprovada a utilização de pessoa jurídica de modo fraudulento, por pessoas físicas e outra pessoa jurídica que dela se utilizaram como meio de fugirem da tributação, cabe responsabilizar, de modo solidário e sem benefício de ordem todos os proprietários de fato, nos termos do art. 124, I, do CTN.

Assim, diante do interesse comum na constituição do fato gerador, os acórdãos paradigmas corretamente imputaram a solidariedade passiva, nos termos do art. 124 do CTN.

Dessa forma, demonstrada a divergência jurisprudencial, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do presente recurso especial. (destaque do original)

Como razões para reforma do julgado, refere o art. 5º, inciso II da Constituição Federal, bem como seu art. 37, para firmar *a Administração Pública, da qual a Receita Federal do Brasil (RFB) faz parte, tem o dever de atuar para a consecução do interesse público, porém tal atuação deve se dar de acordo com o que determina a lei, expressão essa entendida, hodiernamente, como vinculação à lei em sentido estrito e aos postulados de direito (princípios, regras, etc.)*. Citando o art. 156, inciso II e o art. 170, ambos do CTN, observa que *em atendimento*

ao princípio da legalidade acima mencionado, o CTN determinou que a extinção do crédito tributário por compensação depende de lei autorizadora, que estabelecerá as condições e as garantias em que poderia ocorrer a compensação ou atribuiria à autoridade administrativa o estabelecimento dessas condições e garantias.

Nesta linha, destaca os arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430/96, a Instrução Normativa SRF nº 21/97, alterada pela Instrução Normativa SRF nº 73/97, e prossegue:

Infere-se da leitura desses dispositivos que a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública, pode se dar de ofício (art. 73) ou por iniciativa daquele (art. 74).

Entretanto, seja na compensação de ofício seja na de iniciativa do sujeito passivo, os procedimentos legais previstos afastam qualquer possibilidade de aplicação dessa modalidade de extinção do crédito tributário no âmbito do lançamento de ofício.

Com efeito, a compensação de ofício ocorre “sempre que a Secretaria da Receita Federal verificar que o titular do direito à restituição ou ao ressarcimento tem débito vencido relativo a qualquer tributo ou contribuição sob sua administração”, nos termos do art. 7º do Decreto-Lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, e do art. 6º do Decreto nº 2.138, de janeiro de 1997.

Por sua vez, a compensação por iniciativa do sujeito passivo ocorre mediante a entrega, por este, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

A realização da compensação fora dessas hipóteses e das previstas nas Leis nº 8.383/91 e 8.212, de 24/07/91, com a redação dada pela Lei 9.032/95 e repetida pela Lei 9.129/95, que regem essa modalidade de extinção do crédito tributário, não pode ser admitida.

Dessa maneira, eventuais pagamentos indevidos efetuados pelas pessoas físicas não podem ser utilizados para reduzir o crédito tributário exigido através de auto de infração, pois tal pretensão:

- a) ofende os arts. 5º, II, e 37, caput, da CF, que determinam a obediência, pelo agente público, aos ditames da lei e do direito;
- b) implica extinção do crédito tributário em desacordo com o disposto no art. 170, caput, do CTN, o que não pode ser admitido; e
- c) não se enquadra em quaisquer das formas de compensação previstas no ordenamento jurídico (arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430/96 e demais atos normativos atinentes à matéria).

Outrossim, é imperioso deixar registrado que a impossibilidade de compensação da forma pretendida pelo sujeito passivo no caso em apreço não implica o não reconhecimento de eventual direito de crédito de que seja titular.

Isso porque o autuado permanece com a faculdade de requerer a compensação, nos moldes da legislação aplicável no momento em que fizer o requerimento, ou mesmo a restituição de eventuais valores a que tenha direito, desde que observado o prazo previsto no art. 168 do CTN.

Aliás, a sistemática prevista nas leis que regem a compensação é favorável tanto à Administração Pública quanto ao sujeito passivo, porquanto àquela se permite verificar se os créditos de que este se diz titular são líquidos e certos.

Por outro lado, essa normatização permite que o sujeito passivo escolha se pretende utilizar eventuais créditos de que seja titular para compensar com débitos que tenha junto à Fazenda Pública, com a possibilidade de exercer o contraditório e a ampla defesa no procedimento, em caso não homologação da compensação declarada, ou se prefere receber esses mesmos créditos através do procedimento de restituição.

Cita entendimento firmado no Acórdão nº 202-18.167 contrário à oposição de compensação como matéria de defesa em lançamento tributário, e conclui:

Assim, considerando que a competência original para a apreciação da compensação pertence à autoridade lançadora e que a oportunidade para tal ocorre apenas ao final do contraditório, não há como se deferir o pleito do contribuinte fiscalizado, referente à compensação dos tributos pagos pelas pessoas físicas integrantes do seu quadro societário, com o IRPJ exigido nos presentes autos.

Por oportuno, vale registrar que, caso se entenda que, por questão de justiça, deva ser aceito o pedido de aproveitamento do imposto de renda recolhido pelos acionistas, tal posicionamento parte necessariamente da presunção de que a transferência dos recursos se deu a título de dividendos, sobre os quais, portanto, não haveria incidência do Imposto de Renda. Diante dessa hipótese, deve-se destacar que tal análise passa necessariamente pela comprovação da BRACOR de lucros acumulados e reserva de lucros para tanto, nos termos do artigo 201 da Lei nº 6.404/1976, o que não ocorreu até o presente processo.

Com respeito à responsabilidade tributária, observa ter sido apurado que *os adquirentes agiram em inegável conluio com os vendedores, tendo participado ativamente de todos os atos, mormente a compra e venda e assunção das dívidas em nome da BRACOR, auferindo assim benefícios diretos com a simulação orquestrada*. Repete os fatos que sustentaria a responsabilização em questão, e defende, como ressaltado no lançamento, que *o interesse comum exigido pelo artigo 124 pode ser aferido de duas formas: pela participação direta dos responsáveis na situação que deu ensejo ao fato gerador apurado, e/ou pela participação dos responsáveis no resultado obtido ilegalmente com a não ocorrência desse fato*.

Quanto à primeira forma de apuração, indica o Acórdão nº 1402-001.764, citado no Termo de Verificação Fiscal, e quanto à segunda refere o Acórdão nº 1101-000.915, concluindo que:

No presente caso, é possível aferir o interesse comum dos adquirentes pelas duas formas ora expostas. Como apurado, os responsáveis tiveram participação direta nos atos considerados simulados, assim como se beneficiaram diretamente dos resultados obtidos. *(destaques do original)*

Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido e provido, *a fim de que o acórdão recorrido seja reformado nos quesitos objeto de insurgência*.

Cientificada em 14/06/2019 (e-fls. 5802), a responsável tributária BRC VII Cidade Nova Empreendimentos Imobiliários Ltda apresentou contrarrazões em 28/06/2019 (e-fls. 6539/6603), nas quais defende o não conhecimento do recurso fazendário, por falta de prequestionamento, dado a própria PGFN criticar a *suposta superficialidade dada ao tema no acórdão recorrido* e não opor os necessários embargos de declaração.

Aponta, também, a impossibilidade de reexame de provas, como pretende a Recorrente ao *demonstrar que, na situação em testilha, a Bracor e a REC LOG 21 teriam agido com interesse comum para obterem suposta economia tributária ilícita*. Indica argumentos nos quais são listados *uma série de fatos que, ao seu ver, demonstrariam que a REC LOG 21 teria agido em conluio com os vendedores da operação fiscalizada e que, mesmo na condição de compradora, teria obtido vantagem econômica em decorrência do suposto planejamento abusivo*. Observa que *esta verificação, como indicado pela própria Recorrente, está condicionada à análise de (i) cláusulas e exigências contratuais; (ii) aspectos e condições formadores do preço da operação; (iii) estrutura societária das empresas envolvidas e posteriores alterações, dentre outros aspectos fáticos*, o que seria defeso em instância especial.

Indica, ainda, a inexistência de divergência, vez que o paradigma nº 1301-001.664, *não guarda paridade com as questões tratadas no caso em concreto*. Refere que:

Como já dito e redito, a discussão travada nos presentes autos gira em torno da prática de suposto “planejamento tributário abusivo”, formulado com o intuito de se obter economia fiscal indevida em operação de alienação de participação societária feita pelos cotistas, em vez de sua pessoa jurídica.

Nesse contexto, a responsabilidade tributária imposta à Recorrida (art. 124, I, do CTN), igualmente, está vinculada aos contornos dessa operação central, consistente na venda da participação societária, repita-se, calcada em suposto “planejamento tributário abusivo”.

Ainda, assim, a situação trazida no acórdão divergente invocado pela Recorrente destoa, por completo, daquela vivenciada do caso em apreço. Lá, o lançamento de ofício decorre de suposta omissão de registro de receitas, sem origem comprovada, fundamentada no art. 42, da Lei nº 9.430/96. Observe-se os relatos iniciais feitos naquele caso:

[...]

O simples confronto entre as matérias ora em comparação não deixa dúvidas: não há, nem de perto, qualquer similitude entre a discussão travada no caso em testilha e aquela trazida no acórdão paradigma.

Ora, o caso vertente está atrelado à alienação de participação societária, ao passo que o acórdão divergente trata de omissão de receitas não comprovadas. As matérias centrais que deram ensejo à responsabilização solidária em discussão são dissonantes e os fatos e atos a elas atrelados são absolutamente distintos.

Por consequência lógica, o resultado obtido no acórdão paradigma não poderá, sob nenhum aspecto, ser aplicado ao caso vertente.

No mais, além de tratar de situações díspares, a responsabilidade atribuída à Recorrida, no caso vertente, em nada se equipara com aquela aventada na decisão paradigmática.

No caso em comparação (acórdão nº 1301-001.644), a responsabilidade foi atribuída ao sócio do contribuinte principal, que teria se utilizado interpostas pessoas para ocultar receitas tributáveis, obtidas em benefício próprio. Vejam-se os trechos do acórdão ora em análise:

[...]

De outro lado, a responsabilidade solidária discutida no caso em apreço, como já dito, decorre de operação de alienação de participação societária, na qual a Recorrida sequer ocupa o mesmo polo do negócio jurídico do contribuinte principal (“Bracor”).

Ora, como será esmiuçado adiante, a REC LOG 21 atuou na operação fiscalizada como compradora. Em outras palavras, ela figurou em lado oposto à Bracor, pessoa jurídica a que a AFRFB atribuiu a legitimidade pela venda da participação societária da BRC VII, em detrimento a seus cotistas.

A distinção entre as situações fáticas que ensejaram as responsabilidades tributárias ora confrontadas é patente. No acórdão paradigma, o suposto responsável era o sócio de fato da contribuinte principal e, em nome dela, realizou transferências bancárias e operações de câmbio que deram ensejo ao lançamento fiscal.

Já na situação presente, a REC LOG 21 foi apenas a compradora e, nessa condição, não teria como interferir nas alterações societárias que antecederam a operação de compra e venda aqui tratada, muito menos, obter vantagem econômica em decorrência dessas ações.

Ora, as particularidades que permeiam o presente caso não guardam qualquer identidade com a discussão travada no acórdão paradigma, ainda que sob o enfoque das disposições contidas art. 124, do CTN.

Aliás, a única correlação entre os casos em comparação está, justamente, na indicação do art. 124, I, CTN, como fundamento legal da responsabilidade tributária neles discutidas. Afora isso, não há qualquer similitude entre (i) a operação fiscalizada; (ii) os fundamentos legais e jurídicos da infração, tampouco (iii) a relação estabelecida entre o contribuinte principal e o suposto responsável.

No mérito, afirma a *falta de comprovação do fato* previsto no art. 124, I do CTN, porque:

Extrai-se do TVF (fls. 534) que a AFRFB sugere, em resumo, que a REC LOG 21 teria sido (i) conivente e agido em conluio objetivando a redução de tributo da Bracor e (ii) que o preço de compra “desconsiderou” as dívidas.

Com todo respeito, essas assertivas, que também partem de presunção dissociada da realidade e serão abaixo rebatidas, não caracterizam a responsabilidade solidária imputada pela fiscalização, sobretudo com base nos termos do art. 124, I, do CTN.

Deveras, inexistente prova nos autos de que a REC LOG 21, sucedida posteriormente pela Recorrida, teria agido dolosa e conjuntamente com a Bracor visando a economia de tributo da citada empresa terceira, que estava de fora da relação jurídica de venda e compra, realizada em 30/03/2011.

A REC LOG 21 figurou como parte compradora e os cotistas da BRC VII como vendedores. Não faz, com todo respeito, sentido algum, imaginar que ela, nessa configuração contratual de compradora, teria algum intuito ou objetivo de fazer a Bracor, que nem vendedora era, reduzir a sua carga fiscal.

A par dessa evidência, é certo dizer que, além de sugerir e conjecturar sobre a responsabilidade solidária, a AFRFB não trouxe à baila qualquer elemento de prova que demonstrasse uma associação dolosa e orquestrada da REC LOG 21 com a Bracor.

Aliás, a AFRFB faz críticas apenas e tão somente à operação da Bracor. A compradora, no caso a REC LOG 21¹, não é especificamente acusada nessa suposta engenharia de economia fiscal de terceiro – inverídica, diga-se de passagem – proposta no TVF.

Da mesma maneira, o questionamento do preço estipulado entre vendedores (cotistas da BRC VII) e compradora (REC LOG 21) em nada se relaciona no sugerido “interesse comum” com a Bracor.

O preço foi devidamente deliberado entre as partes (cotistas da BRC VII e REC LOG 21) e pago pela compradora (REC LOG 21). O objeto (as quotas da BRC VII) foi entregue pelos vendedores à compradora. A operação foi, assim, perfeita e acabada, na forma da legislação de regência. Isto é, não há nada que atrele a Bracor (terceiro) à REC LOG 21 (compradora).

A consideração ou não de dívida no preço entre vendedores (cotistas da BRC VII) e comprador (REC LOG 21), à toda evidência, em nada consubstancia ajuda ou favorecimento à Bracor, que, repise-se, nem parte da relação fazia.

Conclui-se, assim, que o preço firmado entre os cotistas da BRC VII e a REC LOG 21 em nada se refere à Bracor e muito menos ao fato jurídico tributário referente ao IRPJ exigido do aludido sujeito passivo principal.

Mas não é só. Seria estranho e fora de parâmetro se a compradora, no caso a REC LOG 21, deixasse de lado ou ignorasse o passivo da empresa objeto da compra.

Aliás, o real preço da participação, decorre do patrimônio líquido, de modo que a acusação fiscal é completamente irreal, além de não traduzir em nada a possibilidade de incidência da regra do art. 124, I, do CTN.

Chega a ser, com todo o respeito, fora de contexto e de alcance de percepção jurídica, supor que a Recorrida teria algum benefício no preço, se a REC LOG 21 (i) efetuou contrato de venda e compra com os cotistas da BRC VII; (ii) não participou de nenhuma negociação ou acerto com a Bracor; e (iii) não teve nenhum benefício com a suposta economia fiscal da referida empresa, que é o sujeito passivo principal da exigência tributária em tela.

A Recorrida já disse diversas vezes, mas para que não haja dúvidas, se pede vênha, para reiterar em palavras garrafais:

A REC LOG 21 NÃO COMPROU NADA DA BRACOR E NÃO EXISTIU QUALQUER BENEFÍCIO DE PREÇO COGITADO PELA FISCALIZAÇÃO!

A AFRFB, a bem da verdade, joga com as palavras, traz diversas suposições (fls. 539/540), mas, em momento algum, faz prova efetiva e específica sobre uma associação dolosa da REC LOG 21 com a Bracor com o fito de reduzir a carga tributária, pasmem e com o perdão do pleonasma, da Bracor, que é terceira e não participou da venda e compra.

A REC LOG 21 não participa, não possui ligação e nem obtém vantagem com a reestruturação societária da Bracor, de sorte que, não obstante a falta de prova, até mesmo a presunção fiscal de conluio chega, com todo acatamento, a ser obscena.

E ainda que fosse crível pensar que a REC LOG 21 teria auferido benefício na aquisição da participação societária dos cotistas da BRC VII – o que se admite só para argumentar – a

¹ Posteriormente incorporada pela Recorrida, em 03/2013 (fls. 321/348).

assertiva estaria, igualmente, fundamentada em meras suposições, desprovidas de qualquer respaldo probatório e, ainda, assim, fora da realidade.

Não obstante isso, o valor do tributo a ser pago em relação ao ganho de capital em nada se atrela ao preço. Ora, o preço é formado antes da tributação, de modo que a presunção de que “o comprador desembolsará, pelo menos imediatamente, menos recursos na aquisição”, é completamente inverídica e fora da realidade.

O preço foi formado entre o valor da participação dos cotistas da BRC VII, com verificação do patrimônio líquido (ativos menos dívidas). Eventual economia de tributo da Bracor, que não fazia parte da relação contratual, nem poderia ser imaginada pela Recorrida, muito menos em termos de vantagem de preço. Simplesmente não faz sentido.

Note-se, nesse aspecto, que o fato jurídico tributário do IRPJ decorre de ilegal requalificação de atos pela fiscalização. Como a REC LOG 21, que teve relação só com os cotistas da BRC VII, poderia vislumbrar alguma vantagem para ela em termos de preço nesse cenário? A REC LOG 21 não tinha que lidar com nada do que era atinente à Bracor.

E ainda que todas estas suposições, distante dos moldes do art. 124, I, do CTN fossem reais, a AFRFB não produziu qualquer prova de que a REC LOG 21 desembolsou “menos recursos na aquisição” da participação da BRC VII, em comparação aos valores que seriam devidos caso a venda tivesse sido operacionalizada pela Bracor.

O raciocínio desenvolvido pela ARFRB não está pautado em qualquer elemento fático. Não há nem sequer a menção de qual seria o valor “correto” da participação societária adquirida pela REC LOG 21, caso esta aquisição tivesse sido feita pela pessoa jurídica e não pelos cotistas da BRC VII.

Refere julgados administrativos que tratam *como nulo lançamento sem prova específica dos fatos, especialmente na hipótese de imputação de responsabilidade prevista no art. 124, I, do CTN*. Cita posicionamentos do Superior Tribunal de Justiça, pede a manutenção do cancelamento da imputação *pela carência de prova do dolo e do interesse comum da sugerida economia fiscal da Bracor quanto ao IRPJ e à CSLL*.

Prossegue afirmando a *inexistência de correspondência do fato à norma*, decorrente da *superficialidade da imputação*, adicionando que *nem mesmo quanto à sugerida presunção relativa ao preço, a AFRFB demonstrou o nexó causal entre a Bracor e a REC LOG 21, que resultasse na incidência do art. 124, I, do CTN*, e arremata:

Mais do que isso, a acusação passou longe de demonstrar e comprovar qualquer ação individual, personalíssima e dolosa da REC LOG 21, que visasse, em conjunto com a Bracor, à finalidade de obter economia fiscal do IRPJ e da CSLL supostamente devidos pela referida terceira, sujeito passivo principal.

A fiscalização infringiu, sob todas essas perspectivas, a tipificação tributária, haja vista que não há a indicação específica da conduta prevista na norma, com descrição e prova do fato, que teria sido infringida pela REC LOG 21. Inexistiu, pois, a imperiosa subsunção do fato à norma.

Cita doutrina e jurisprudência e novamente pede o cancelamento da imputação *por não ter comprovado a ocorrência dos requisitos previstos no art. 124, I do CTN*.

Consigna, ainda, a necessidade de haver *cumulativamente, o interesse comum e jurídico no fato jurídico tributário, que deve ser praticado por 2 (duas) ou mais pessoas como sujeitos passivos da mesma relação jurídico-tributária*, para fins de caracterização do previsto no art. 124, I do CTN. Discorre sobre a doutrina acerca do tema, e observa que *a venda e compra da participação foi realizada entre os cotistas da BRC VII, como vendedores, e a REC LOG 21, como compradora.*, de modo que *não há como se admitir a possibilidade da REC LOG 21 estar no mesmo polo das relações jurídicas civil e tributária da Bracor*. Refere outros aspectos da acusação fiscal e indica jurisprudência administrativa e judicial contrária à imputação de responsabilidade em tais circunstâncias.

Finaliza discorrendo sobre a *inexistência de dolo, conluio, fraude e a inconsistência da presunção fiscal*, e também referindo *os demais argumentos da Recorrida não apreciados pela Câmara a quo*.

Requer, assim, que o recurso especial da PGFN não seja admitido ou, *quando menos*: ii) improvido, com a manutenção do *cancelamento do lançamento de responsabilidade fundamentado no art. 124, I do CTN* ou iii) *devolvidos os autos à Câmara a quo para o julgamento das demais arguições da Recorrida, contidos em recurso voluntário*.

A Contribuinte foi cientificada em 13/06/2019 (e-fl. 5799) e os responsáveis tributários Angel David Ariaz e Carlos Javier Betancourt em 18/06/2019 (e-fls. 5803/5804). Todos sujeitos passivos opuseram embargos de declaração, mas apenas a Contribuinte apresentou contrarrazões em 26/06/2019 (e-fls. 6353/6393), nas quais aduz que o recurso fazendário *além de trazer alegações infundadas, fundamenta-se em matéria estranha aos autos, bem como em supostos acórdãos paradigma que não apresentam similitude fática e jurídica com o presente caso*.

Assevera que a discussão acerca da *possibilidade de ser aceito, nos autos de processo administrativo em que se discute um lançamento de ofício, pedido de compensação dos débitos tributários exigidos com créditos detidos pelo próprio contribuinte* é matéria estranha aos autos, vez que os *créditos passíveis de compensação são aqueles referentes aos valores recolhidos pelos sócios da Recorrida*, e não está em discussão o instituto da compensação tratado nos arts. 156, II e 170 do CTN, mas sim se o *Fisco, ao requalificar os negócios jurídicos efetivamente praticados pelos contribuintes, no exercício do lançamento fiscal, atividade prevista no artigo 142 do CTN, deve atribuir todos os efeitos fiscais decorrentes dessa requalificação, em especial o reconhecimento do crédito oriundo dos recolhimentos feitos em razão das alienações que consequentemente foram desqualificadas*.

Diz que a requalificação é ponto incontroverso nos autos, e dela decorre o *aproveitamento dos valores recolhidos a título de imposto sobre a renda pelos sócios da Recorrida*, inexistindo qualquer pedido de compensação com *crédito devido pela Recorrida contra o Fisco*. Ainda, inexistindo qualquer menção ao instituto da compensação na acusação fiscal ou na decisão de 1ª instância, seria impossível tal tema ser tratado no acórdão recorrido.

Afirma, assim, a inexistência de prequestionamento, adiciona que as razões recursais são insuficientes para infirmar as conclusões do voto vencedor do acórdão recorrido, e complementa demonstrando a incompatibilidade dos paradigmas com a matéria discutida nos autos, vez que decidem acerca de pedido de compensação apresentado em defesa para extinguir valores exigidos em lançamento, e assim referem atos normativos não discutidos no recorrido. Entende *evidente a ausência de divergência de entendimentos*.

No mérito, defende a *necessidade de aproveitamento fiscal do imposto sobre a renda já recolhidos pelos sócios da recorrida*, discorrendo sobre os *efeitos jurídico-tributários da requalificação dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes*, e defendendo que o *lançamento deve possuir uma coerência interna, o que, no caso concreto, significa levar em consideração os valores já recolhidos pelos sócios da Recorrida*. Cita julgados administrativos neste sentido, e refere outros julgados no qual tal coerência foi buscada sob outras óticas em razão da desqualificação de operações fiscalizadas, e consigna que:

Os precedentes retro mencionados apontam que, de acordo com a jurisprudência desse E. CARF, **o lançamento deve ser coerente, o que significa que não são admitidas autuações fiscais que, a pretexto de estarem identificando os fatos efetivamente ocorridos, acabam por criar situações totalmente desproporcionais e contraditórias com os próprios fundamentos do lançamento.**

E, no caso concreto, o que se verifica é que a PGFN, por meio de seu Recurso Especial, busca exatamente esse cenário inaceitável de incoerência do lançamento, o que não pode ser admitido por essa C. CSRF.

Com efeito, **o que a Fazenda Nacional pretende, ainda que por via transversa, é que se estabeleça uma situação de nítida incoerência, na qual possam ser exigidos tributos tanto sobre o ganho de capital auferido pelos sócios da Recorrida na alienação das BRCs; quanto sobre o ganho de capital auferido pela Recorrida na alienação desses mesmos ativos, ainda que essas operações não possam conviver por uma questão de coerência.**

Diante do exposto, tendo em vista que o lançamento deve ser um ato coerente e que isso no caso concreto significa determinar o aproveitamento dos valores já recolhidos pelos sócios da Recorrida na apuração do valor supostamente devido, requer-se que, caso conhecido, não seja provido o Recurso Especial da PGFN. *(destaques do original)*

Afirma a *necessária observância do princípio da segurança jurídica*, observando que *o aproveitamento dos valores recolhidos pelos sócios da Recorrida também deve ser acatado pelo fato de que hoje já não é possível que essas importâncias sejam restituídas, muito embora a impossibilidade de restituição desses valores não decorre de uma inércia por parte da Recorrida ou de seus sócios, mas sim do fato de que os valores recolhidos pelos sócios da Recorrida somente se tornarão indevidos quando e se confirmada a procedência dos autos de infração*.

Discorre sobre a *aplicação do princípio da proporcionalidade*, asseverando sua violação no que *(i) proíbe que as Autoridades Fiscais adotem medidas que não sejam adequadas para atingir um fim, (ii) obriga a adoção da medida que menos restrinja os direitos dos contribuintes e (iii) exige que as vantagens jurídicas superem as desvantagens adotadas pela*

medida. Complementa expondo o inaceitável enriquecimento ilícito do Estado, e abordando a ausência de presunção de distribuição de dividendos nos seguintes termos:

Na fl. 23 de seu Recurso Especial, a PGFN alega, por fim, que “caso se entenda que, por questão de justiça, deva ser aceito o pedido de aproveitamento do imposto de renda recolhido pelos acionistas, tal posicionamento parte necessariamente da presunção de que a transferência dos recursos se deu a título de dividendos, sobre os quais, portanto, não haveria incidência do Imposto de Renda. Diante dessa hipótese, deve-se destacar que tal análise passa necessariamente pela comprovação da BRACOR de lucros acumulados e reserva de lucros para tanto, nos termos do artigo 201 da Lei nº 6.404/1976, o que não ocorreu até o presente processo”.

Inicialmente é importante destacar que esta ilação não foi objeto da devida demonstração de divergência, de modo que ela não pode ser admitida como objeto de discussão nessa E. CSRF, sob pena de se desprezar diversos dispositivos trazidos no RICARF.

Ademais, ainda que tal questão pudesse ser debatida por esta E. CSRF - o que se alega a título de argumento - é evidente que a ilação feita pela Fazenda Nacional nesse trecho na peça recursal não tem cabimento, pois o aproveitamento dos valores recolhidos pelos sócios da Recorrida sobre a manifestação de riqueza que se pretende tributar nesses autos decorre, em realidade, (i) da necessidade e consideração de todos os efeitos jurídico-tributários decorrentes da requalificação/desqualificação dos fatos promovida pela Autoridade Fiscal no exercício do lançamento; (ii) da necessária coerência interna do lançamento; (iii) do princípio da segurança jurídica e (iv) do inaceitável enriquecimento ilícito do Estado.

De todo modo, cabe destacar que, o que parece estar sendo sustentado pela Fazenda Nacional, ainda que de forma pouco clara, é que se a alienação das BRCs foi feita pela Recorrida, os valores que foram transferidos aos seus sócios somente poderiam ter sido feitos sobre a forma de dividendos, o que dependeria da existência da comprovação de lucros acumulados e reserva de lucros.

Ocorre que esse entendimento, além de não ser suficiente para negar o aproveitamento dos valores já recolhidos sobre materialidade que se busca tributar nesses autos, devidamente detalhado, também deve ser afastado por carecer de qualquer lógica.

Em primeiro lugar porque, considerando-se, por meio de uma requalificação dos fatos, que a Recorrida teria alienado as BRCs, tem-se que essa obteve um lucro na transação, o qual poderia servir como base para distribuição, via dividendos, dos valores efetivamente transferidos aos sócios, não havendo que se falar, portanto, em análise isolada de lucros acumulados e reserva de lucros.

Em segundo lugar, pelo fato de que a transferência de importâncias aos sócios poderia ser realizada, de modo integral ou parcial, por meio de uma operação de devolução de capital, tal como efetivamente ocorreu quando da realização das cisões. De fato, ainda que imputada a qualidade de alienante das BRCs à Recorrida, fato é que a devolução de capital seria ainda plenamente possível, mesmo que mediante a entrega de recursos em espécie e não em bens, conforme autorizado pelo artigo 22 da Lei nº 9.249/95.

Desse modo, considerando-se que também esse argumento não é suficiente para infirmar o aproveitamento dos valores já recolhidos pelos sócios da Recorrida sobre a manifestação de riqueza que se busca tributar nesses autos, requer-se que, caso conhecido, seja negado provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Requer, assim, que o recurso fazendário não seja conhecido ou, caso assim não se entenda, que lhe seja negado provimento.

Os embargos de declaração foram rejeitados em exame de admissibilidade (e-fls. 6630/6662) porque não demonstrados os seguintes vícios arguidos:

- Contribuinte:
 - *Lapso Manifesto, Contradição, Omissões e Obscuridades com Relação à Interpretação da Amplitude das Procurações Outorgada à Embargante;*
 - *Obscuridades, Contradição e Omissão Relacionadas ao Início das Negociações com o Grupo Prosperitas;*
 - *Contradição Relacionada ao Real Alienante das BRCs;*
 - *Omissão e Contradição Relacionadas às Razões da Embargante para Realização das Cisões – Segregação dos Bens nas BRCs;*
 - *Lapso Manifesto e Contradições/Obscuridade Relacionadas ao Parecer do Escritório Machado, Meyer, Sendacs e Opice;*
 - *Omissões/Obscuridades Relacionadas à Inexistência de Reinvestimento pelos Acionistas da Embargante e a Continuidade das Atividades da Embargante;*
 - *Omissões/Obscuridade Relacionadas à Ausência de Efetivo Benefício Fiscal – Existência de Outras Estruturas Válidas;*
 - *Omissões Relacionadas à Aplicação do Artigo 22 da Lei nº 9.249/95 e Legislação Superveniente;*
 - *Contradição/Obscuridade e Omissões Relacionadas à Aplicação do Artigo 173 da Lei das S/A; e*
 - *Contradição e Omissão/Obscuridade Relacionadas ao Custo de Aquisição das BRCs.*
- Responsáveis Carlos Javier Betancourt e Angel David Ariaz:
 - *Obscuridade - Ausência de Poder de Decisão em Relação às Cisões, supostamente, alvos de Simulação;*
 - *Contradição - Inexistência de Subsunção ao Disposto no art. 135 do CTN - Legalidade de Atos;*
 - *Omissão - Ato Doloso – Indicação;*
 - *Omissão - Responsabilidade Tributária - Voto Vencido (apenas por Angel David Ariaz).*

Cientificada em 06/09/2019 (e-fls. 6670), a Contribuinte interpôs recurso especial em 19/09/2019 (e-fls. 6673/6751). Carlos Javier Betancourt foi cientificado em 16/09/2019 (e-fl. 6672) e apresentou recurso especial em 30/09/2019 (e-fls. 8758/9116). Angel David Ariaz foi cientificado em 20/09/2019 (e-fl. 6671) e apresentou recurso especial em 02/10/2019 (e-fls. 7846/8131). Arguiram divergências parcialmente admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 8558/8598, a seguir reproduzido. As matérias nº 1 e nº 2 são comuns aos três recursos, as matérias nº 3 a nº 21 foram arguidas apenas pela Contribuinte e as matérias nº 22 a nº 29 apenas pelos responsáveis tributários Carlos Javier Betancourt e Angel David Ariaz:

(1) “nulidade do acórdão recorrido – premissa fática equivocada”/”erro de fato - premissa equivocada”

[...]

(2) “nulidade do acórdão recorrido – ausência de análise de prova”/”ausência de análise de prova e parte dos argumentos do Recorrente”

[...]

(3) “possibilidade de alteração da ‘estrutura negocial’ para economia de tributos”

Decisão recorrida:

GANHO DE CAPITAL. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. REDUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO. SIMULAÇÃO SUBJETIVA. INOPONÍVEL AO FISCO.

A transferência das participações societárias detidas pela pessoa jurídica aos seus sócios, por meio de reorganização societária consistindo em cisões do patrimônio, com o objetivo de reduzir a tributação sobre o ganho de capital decorrente das vendas daquelas participações por pessoas físicas, com aplicação da alíquota de 15% ao invés de 34%, constitui planejamento tributário inoponível ao Fisco, por meio da simulação subjetiva.

Acórdão paradigma nº 1201-001.920, de 2017:

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 9.430 DE 1996. PROCEDIMENTO LÍCITO.

Os artigos 22 e 23 da Lei nº 9.249, de 1995, adotam o mesmo critério tanto para integralização de capital social, quanto para devolução deste aos sócios ou acionistas, conferindo coerência ao sistema jurídico. O artigo 23 prevê a possibilidade das pessoas físicas transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital social, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração ou pelo valor de mercado.

O artigo 22, por sua vez, prevê que 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.

Ademais, o fato dos acionistas planejarem a redução do capital social, celebrando contratos preliminares de que tratam os artigos 462 e 463 do Código Civil, visando à subsequente alienação de suas ações a terceiros, tributando o ganho de capital na pessoa física, não caracteriza a operação de redução de capital como simulação.

Acórdão paradigma nº 1301-001.864, de 2015:

FRAUDE/SIMULAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Não restando comprovada a existência de fraude ou simulação, seja no contrato de promessa de compra e venda, não concretizado e posteriormente distratado e contratado de modo diverso, seja na transferência das participações societárias a serem alienadas para os sócios pessoas físicas, seja no contrato celebrado entre as pessoas físicas e a adquirente, exonera-se integralmente a exigência.

13. No tocante a essa terceira matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

14. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *a transferência das participações societárias detidas pela pessoa jurídica aos seus sócios, por meio de reorganização societária consistindo em cisões do patrimônio, com o objetivo de reduzir a tributação sobre o ganho de capital decorrente das vendas daquelas participações por pessoas físicas, com aplicação da alíquota de 15% ao invés de 34%, constitui planejamento tributário inoponível ao Fisco, por meio da simulação subjetiva, os acórdãos paradigmas apontados* (Acórdãos nºs 1201-001.920, de 2017, e 1301-001.864, de 2015) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *o fato dos acionistas planejarem a redução do capital social, celebrando contratos preliminares de que tratam os artigos 462 e 463 do Código Civil, visando à subsequente alienação de suas ações a terceiros, tributando o ganho de capital na pessoa física, não caracteriza a operação de redução de capital como simulação (primeiro acórdão paradigma)*, e que, *não restando comprovada a existência de fraude ou simulação, seja no contrato de promessa de compra e venda, não concretizado e posteriormente distratado e contratado de modo diverso, seja na transferência das participações societárias a serem alienadas para os sócios pessoas físicas, seja no contrato celebrado entre as pessoas físicas e a adquirente, exonera-se integralmente a exigência (segundo acórdão paradigma)*.

(4) “opção legal – extensão da norma contida no artigo 22 da Lei nº 9.249/95”**Decisão recorrida:**

REDUÇÃO DE CAPITAL. ENTREGA DE BENS E ATIVOS AOS SÓCIOS E ACIONISTAS. INEXISTÊNCIA DE NORMA INDUTORA.

O artigo 22 da Lei nº 9.249/95 não é um dispositivo legal que autoriza o contribuinte alterar a realidade fática do negócio, por meio de redução de capital e transferência de ativos e bens, tão somente para permitir a tributação do ganho de capital na pessoa física do sócio, e não na pessoa jurídica.

Acórdão paradigma nº 1301-003.370, de 2018:

DEVOLUÇÃO 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. OPÇÃO FISCAL.

A devolução 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. Aprovada a deliberação pela devolução 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. Trata-se de

uma opção fiscal franqueada pelo legislador ao contribuinte, e não de planejamento tributário.

Acórdão paradigma nº 1402-001.477, de 2013:

INTERESSE PROTEGIDO E NORMA INDUTORA DE COMPORTAMENTO.

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).

Diante do fato de que o acesso a recursos junto ao mercado financeiro, de que necessitam as empresas, está ligado, em parte, ao capital social das Companhias, a regra que permite a devolução da participação acionária pelo valor contábil, sem que isto implique em custo tributário ao titular dos recursos, se constitui em norma indutora de comportamento que tem por finalidade aumentar o capital social das empresas, garantindo a devolução destes aos sócios acionistas, pelo valor contábil, sem exigência de tributação neste ato.

Ademais, o fato de os acionistas planejarem a redução do capital social, celebrando contratos preliminares de que tratam os artigos 462 e 463 do Código Civil, com cláusulas suspensivas, visando a subsequente alienação de suas ações a terceiros, tributando o ganho de capital na pessoa física, se constitui em procedimento expressamente previsto no direito brasileiro.

No caso concreto, não se pode confundir os contratos preliminares feitos entre os titulares das ações e o contrato definitivo que foi o instrumento que materializou e conferiu validade e eficácia na transação feita entre os titulares das ações e a empresa adquirente.

Por fim, em que pese a autuação invocar o contrato preliminar datado de 3/8/2007 para imputar responsabilidade à empresa POLPAR, esta sequer figurou como parte ou anuente no referido instrumento e tampouco recebeu o produto da venda que foi entregue, mediante crédito em conta, aos titulares das ações.

15. Relativamente a essa quarta matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

16. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *o artigo 22 da Lei nº 9.249/95 não é um dispositivo legal que autoriza o contribuinte alterar a realidade fática do negócio, por meio de redução de capital e transferência de ativos e bens, tão somente para permitir a tributação do ganho de capital na pessoa física do sócio, e não na pessoa jurídica, os acórdãos paradigmas apontados* (Acórdãos nºs 1301-003.370, de 2018, e 1402-001.477, de 2013) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que [o artigo 22 da Lei nº 9.249, de 1995, esclareço] *trata-se de uma opção fiscal franqueada pelo legislador ao contribuinte, e não de planejamento tributário (primeiro acórdão paradigma) e que 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) (segundo acórdão paradigma).*

(5) “limites de atuação do Fisco no questionamento dos fundamentos de uma devolução de capital”

Decisão recorrida:

GANHO DE CAPITAL. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. REDUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO. SIMULAÇÃO SUBJETIVA. INOPONÍVEL AO FISCO.

A transferência das participações societárias detidas pela pessoa jurídica aos seus sócios, por meio de reorganização societária consistindo em cisões do patrimônio, com o objetivo de reduzir a tributação sobre o ganho de capital decorrente das vendas daquelas participações por pessoas físicas, com aplicação da alíquota de 15% ao invés de 34%, constitui planejamento tributário inoponível ao Fisco, por meio da simulação subjetiva.

Acórdão paradigma nº 1301-001.302, de 2013:

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 9.430 DE 1996. PROCEDIMENTO LÍCITO.

Os artigos 22 e 23 da Lei nº 9.249, de 1995, adotam o mesmo critério tanto para integralização de capital social, quanto para devolução deste aos sócios ou acionistas, conferindo coerência ao sistema jurídico.

O artigo 23 prevê a possibilidade das pessoas físicas transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital social, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração ou pelo valor de mercado.

O artigo 22, por sua vez, prevê que 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.

Ademais, o fato dos acionistas planejarem a redução do capital social, celebrando contratos preliminares de que tratam os artigos 462 e 463 do Código Civil, visando a subsequente alienação de suas ações a terceiros, tributando o ganho de capital na pessoa física, se constitui em procedimento expressamente previsto no direito brasileiro.

Acórdão paradigma nº 1301-002.582, de 2017:

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 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.

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.

17. Com referência a essa quinta matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

18. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *a transferência das participações societárias detidas pela pessoa jurídica aos seus sócios, por meio de reorganização*

societária consistindo em cisões do patrimônio, com o objetivo de reduzir a tributação sobre o ganho de capital decorrente das vendas daquelas participações por pessoas físicas, com aplicação da alíquota de 15% ao invés de 34%, constitui planejamento tributário inoponível ao Fisco, por meio da simulação subjetiva, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 1301-001.302, de 2013, e 1301-002.582, de 2017) decidiram, de modo diametralmente oposto, que o fato dos acionistas planejarem a redução do capital social, celebrando contratos preliminares de que tratam os artigos 462 e 463 do Código Civil, visando a subsequente alienação de suas ações a terceiros, tributando o ganho de capital na pessoa física, se constitui em procedimento expressamente previsto no direito brasileiro (primeiro acórdão paradigma) e que 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 (segundo acórdão paradigma).

(6) “validade da devolução de capital em razão da observância da ‘causa do negócio jurídico’”

Decisão recorrida:

GANHO DE CAPITAL. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. REDUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO. SIMULAÇÃO SUBJETIVA. INOPONÍVEL AO FISCO.

A transferência das participações societárias detidas pela pessoa jurídica aos seus sócios, por meio de reorganização societária consistindo em cisões do patrimônio, com o objetivo de reduzir a tributação sobre o ganho de capital decorrente das vendas daquelas participações por pessoas físicas, com aplicação da alíquota de 15% ao invés de 34%, constitui planejamento tributário inoponível ao Fisco, por meio da simulação subjetiva.

Acórdão paradigma nº 1201-002.082, de 2018:

ILICITUDE DE CISÃO PARCIAL. INOCORRÊNCIA.

Em atos de fusão, cisão ou incorporação, os fins dizem respeito aos propósitos a que servem as operações. Tais reestruturações têm por função possibilitar as alocações de patrimônio em diferentes sociedades, nos termos do artigo 225, I c/c artigo 229, § 3º, da Lei nº 6.404/1976 (Lei das S/As).

A cisão da Recorrida permitiu atribuir àquele que negociou a venda obter o ativo antes de aliená-lo. Por isso, constou da justificação que a cisão visava “racionalizar a estrutura societária”, com a “reorganização dos ativos”, nos “legítimos interesses da Cindida e da Incorporadora, assim como de seus acionistas e administradores”.

Só cabe cogitar inexistência de causa à cisão se, por hipótese, o patrimônio cindido (ou recursos equivalentes) tivesse retornado à Recorrida. Tal fato não ocorreu no presente caso, ela deixou de deter ativos e desobrigou-se de passivos. Houve, portanto, conferência patrimonial.

19. No concernente a essa sexta matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

20. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *a transferência das participações societárias detidas pela pessoa jurídica aos seus sócios, por meio de reorganização societária consistindo em cisões do patrimônio, com o objetivo de reduzir a tributação sobre o ganho de capital decorrente das vendas daquelas participações por pessoas físicas,*

com aplicação da alíquota de 15% ao invés de 34%, constitui planejamento tributário inoponível ao Fisco, por meio da simulação subjetiva, o acórdão paradigma apontado (Acórdão nº 1201-002.082, de 2018) decidiu, de modo diametralmente oposto, que só cabe cogitar inexistência de causa à cisão se, por hipótese, o patrimônio cindido (ou recursos equivalentes) tivesse retornado à Recorrida.

(7) “validade da devolução de capital em razão da perda do *affectio societatis*”

Decisão recorrida:

GANHO DE CAPITAL. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. REDUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO. SIMULAÇÃO SUBJETIVA. INOPONÍVEL AO FISCO.

A transferência das participações societárias detidas pela pessoa jurídica aos seus sócios, por meio de reorganização societária consistindo em cisões do patrimônio, com o objetivo de reduzir a tributação sobre o ganho de capital decorrente das vendas daquelas participações por pessoas físicas, com aplicação da alíquota de 15% ao invés de 34%, constitui planejamento tributário inoponível ao Fisco, por meio da simulação subjetiva.

Acórdão paradigma nº 1301-001.302, de 2013:

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 9.430 DE 1996. PROCEDIMENTO LÍCITO.

Os artigos 22 e 23 da Lei nº 9.249, de 1995, adotam o mesmo critério tanto para integralização de capital social, quanto para devolução deste aos sócios ou acionistas, conferindo coerência ao sistema jurídico.

O artigo 23 prevê a possibilidade das pessoas físicas transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital social, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração ou pelo valor de mercado.

O artigo 22, por sua vez, prevê que 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.

Ademais, o fato dos acionistas planejarem a redução do capital social, celebrando contratos preliminares de que tratam os artigos 462 e 463 do Código Civil, visando a subsequente alienação de suas ações a terceiros, tributando o ganho de capital na pessoa física, se constitui em procedimento expressamente previsto no direito brasileiro.

[...].

No caso, entendo, da análise dos autos que a causa da redução do capital social está no fato de que os acionistas majoritários tinham interesse em se retirar da sociedade, alienando suas participações e com a finalidade, é certo, de adequar a alienação das ações para a Petrobrás nos termos exigidos por esta. Para tal, em vez da empresa fazer a venda das ações e entregar os recursos aos acionistas, como sugerido pela autoridade fiscal, o procedimento adotado foi a redução do capital social entregando aos acionistas, a título de devolução de suas participações, ações avaliados pelo valor contábil.

[...].

Portanto, não havendo nenhuma ilicitude no procedimento realizado pelos acionistas não há que se exigir IRPJ e CSLL da empresa SUZANO HOLDING S/A, quando esta sequer recebeu qualquer importância relacionada à venda que os acionistas fizeram à PETROBRÁS.

Acórdão paradigma nº 1201-002.149, de 2018:

SIMULAÇÃO. DESCARACTERIZADA.

E fica descaracterizado que se tratou de simulação, ou operações artificialmente engendradas visando à venda da empresa e de artifício a fim de que a tributação do ganho de capital na venda da parcela entregue ao sócio dissidente fosse tributada na pessoa física deste e não pela atuada, se o sócio dissidente se retira da atividade, enquanto o sócio restante continua mantendo a empresa operando na atividade.

21. Quanto a essa sétima matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

22. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *a transferência das participações societárias detidas pela pessoa jurídica aos seus sócios, por meio de reorganização societária consistindo em cisões do patrimônio, com o objetivo de reduzir a tributação sobre o ganho de capital decorrente das vendas daquelas participações por pessoas físicas, com aplicação da alíquota de 15% ao invés de 34%, constitui planejamento tributário inoponível ao Fisco, por meio da simulação subjetiva, os acórdãos paradigmas apontados* (Acórdãos nºs 1301-001.302, de 2013, e 1201-002.149, de 2018) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *a causa da redução do capital social está no fato de que os acionistas majoritários tinham interesse em se retirar da sociedade, alienando suas participações e com a finalidade, é certo, de adequar a alienação das ações para a Petrobrás nos termos exigidos por esta, pelo que, em vez da empresa fazer a venda das ações e entregar os recursos aos acionistas, como sugerido pela autoridade fiscal, o procedimento adotado foi a redução do capital social entregando aos acionistas, a título de devolução de suas participações, ações avaliados pelo valor contábil (primeiro acórdão paradigma) e que fica descaracterizado que se tratou de simulação, ou operações artificialmente engendradas visando à venda da empresa e de artifício a fim de que a tributação do ganho de capital na venda da parcela entregue ao sócio dissidente fosse tributada na pessoa física deste e não pela atuada, se o sócio dissidente se retira da atividade, enquanto o sócio restante continua mantendo a empresa operando na atividade (segundo acórdão paradigma).*

(8) “inexistência de reinvestimento como fator relevante para comprovar a legitimidade da devolução de capital”

Decisão recorrida:

GANHO DE CAPITAL. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. REDUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO. SIMULAÇÃO SUBJETIVA. INOPONÍVEL AO FISCO.

A transferência das participações societárias detidas pela pessoa jurídica aos seus sócios, por meio de reorganização societária consistindo em cisões do patrimônio, com o objetivo de reduzir a tributação sobre o ganho de capital decorrente das vendas daquelas participações por pessoas físicas, com aplicação da alíquota de

15% ao invés de 34%, constitui planejamento tributário inoponível ao Fisco, por meio da simulação subjetiva.

[...].

E quanto à inexistência do reinvestimento do lucro obtido na BRACOR, como argumento de defesa, também não é fato capaz de invalidar o lançamento. Como foi dito, tratam-se de acionistas ligados ao setor de “private equity”, cujo principal objetivo é agregar valor ao seu investimento. Melhor ainda se este valor agregado vem com uma carga tributária menor, como se apresentou no presente caso.

Acórdão paradigma nº 1401-002.347, de 2018:

VENDA DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA RECEBIDA PELOS SÓCIOS APÓS OPERAÇÃO DE REDUÇÃO DE CAPITAL. AUSÊNCIA DE SIMULAÇÃO. PLANEJAMENTO LEGÍTIMO.

Restando comprovado que a negociação da participação societária foi de fato e de direito realizada pelas pessoas físicas (ausência de simulação), bem como que a redução de capital com entrega de participação aos sócios produziu as consequências jurídicas normalmente esperadas para este tipo de operação (negócio dotado de “causa”), não há base para que o fisco desconsidere os efeitos tributários, a pretexto de tributar os atos segundo o que, no seu entender, seria o seu desfecho previsível.

[...].

Dizemos que não é preciso ir tão longe já que a questão é bem mais simples: em uma redução de capital motivada por excesso de capital social, o que se espera é que tal ato efetivamente gere a descapitalização da empresa e devolução de recursos aos sócios. Se, mantidas as mesmas circunstâncias, houver uma subsequente recapitalização desta mesma pessoa jurídica, seja mediante aumento de capital, AFAC ou mesmo empréstimo dos sócios, pode-se dizer que a redução de capital foi simulada, eis que o instituto redução de capital não produziu os efeitos que lhe são próprios e necessários (significa dizer, em termos jurídicos, que não teve “causa”).

[...].

O mesmo se pode dizer da redução de capital. A legislação traz condições para que o capital social de uma pessoa jurídica possa ser reduzido e, uma vez que estas são preenchidas e efetivamente se atinge o resultado pretendido, a consequência da operação (que no caso foi a entrega da participação na Holding G4 aos sócios) deve ser considerada legítima, independentemente dos “motivos não fiscais” que levaram à decisão por tal forma de transferir a participação.

Acórdão paradigma nº 1301-002.761, de 2018:

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.

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

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

[...].

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

23. Com relação a essa oitava matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

24. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, *quanto à inexistência do reinvestimento do lucro obtido na BRACOR, como argumento de defesa, também não é fato capaz de invalidar o lançamento, os acórdãos paradigmas apontados* (Acórdãos nºs 1401-002.347, de 2018, e 1301-002.761, de 2018) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *a legislação traz condições para que o capital social de uma pessoa jurídica possa ser reduzido e, uma vez que estas são preenchidas e efetivamente se atinge o resultado pretendido, a consequência da operação [...] deve ser considerada legítima, independentemente dos “motivos não fiscais” que levaram à decisão por tal forma de transferir a participação (primeiro acórdão paradigma) e que a presença dos membros da Família Marco Antônio no referido contrato ocorreu de forma efetiva, possuindo eles a condição de beneficiários efetivos e verdadeiros titulares do ganho de capital, tanto que o produto da operação passou a integrar o patrimônio dessas pessoas (e não da pessoa jurídica!), que recolheram o imposto de renda devido sobre o ganho de capital realizado (segundo acórdão paradigma).*

(9) “requisitos para a concretização da simulação subjetiva”

Decisão recorrida:

GANHO DE CAPITAL. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. REDUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO. SIMULAÇÃO SUBJETIVA. INOPONÍVEL AO FISCO.

A transferência das participações societárias detidas pela pessoa jurídica aos seus sócios, por meio de reorganização societária consistindo em cisões do patrimônio, com o objetivo de reduzir a tributação sobre o ganho de capital decorrente das

vendas daquelas participações por pessoas físicas, com aplicação da alíquota de 15% ao invés de 34%, constitui planejamento tributário inoponível ao Fisco, por meio da simulação subjetiva.

Acórdão paradigma nº 1402-001.477, de 2013:

INTERESSE PROTEGIDO E NORMA INDUTORA DE COMPORTAMENTO.

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).

Diante do fato de que o acesso a recursos junto ao mercado financeiro, de que necessitam as empresas, está ligado, em parte, ao capital social das Companhias, a regra que permite a devolução da participação acionária pelo valor contábil, sem que isto implique em custo tributário ao titular dos recursos, se constitui em norma indutora de comportamento que tem por finalidade aumentar o capital social das empresas, garantindo a devolução destes aos sócios acionistas, pelo valor contábil, sem exigência de tributação neste ato.

Ademais, o fato de os acionistas planejarem a redução do capital social, celebrando contratos preliminares de que tratam os artigos 462 e 463 do Código Civil, com cláusulas suspensivas, visando a subsequente alienação de suas ações a terceiros, tributando o ganho de capital na pessoa física, se constitui em procedimento expressamente previsto no direito brasileiro.

No caso concreto, não se pode confundir os contratos preliminares feitos entre os titulares das ações e o contrato definitivo que foi o instrumento que materializou e conferiu validade e eficácia na transação feita entre os titulares das ações e a empresa adquirente.

Por fim, em que pese a autuação invocar o contrato preliminar datado de 3/8/2007 para imputar responsabilidade à empresa POLPAR, esta sequer figurou como parte ou anuente no referido instrumento e tampouco recebeu o produto da venda que foi entregue, mediante crédito em conta, aos titulares das ações.

[...].

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 PETROBRÁS, é procedimento que não encontra base jurídica para tal, indo contra a 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:

Acórdão paradigma nº 1402-001.472, de 2013:

GANHO DE CAPITAL. VENDA DE QUOTAS. PLANEJAMENTO FISCAL ILÍCITO. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. INOCORRÊNCIA NAS REDUÇÕES DE CAPITAL MEDIANTE ENTREGA DE BENS OU DIREITOS, PELO VALOR CONTÁBIL A PARTIR DA VIGÊNCIA DA LEI 9.249/1995.

Constitui propósito comercial legítimo o encadeamento de operações societárias visando à redução das incidências tributárias, desde que efetivamente realizadas antes da ocorrência do fato gerador, bem como não visem gerar economia de

tributos mediante criação de despesas ou custos artificiais ou fictícios. A partir da vigência do art. 22 da Lei 9.249/1995 a redução de capital mediante entrega de bens ou direitos, pelo valor contábil, não mais constituiu hipótese de distribuição disfarçada de lucros, por expressa determinação legal.

[...].

Como requisitos para a caracterização de simulação, também podemos citar alguns elementos/indícios levados em consideração:

[...].

f) o retorno à situação original, mediante o desfazimento do negócio jurídico simulado ou a neutralização de seus efeitos através de outros atos ou negócios simultâneos ou subsequentes.

25. No que se refere a essa nona matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

26. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *a transferência das participações societárias detidas pela pessoa jurídica aos seus sócios, por meio de reorganização societária consistindo em cisões do patrimônio, com o objetivo de reduzir a tributação sobre o ganho de capital decorrente das vendas daquelas participações por pessoas físicas, com aplicação da alíquota de 15% ao invés de 34%, constitui planejamento tributário inoponível ao Fisco, por meio da simulação subjetiva, os acórdãos paradigmas apontados* (Acórdãos nºs 1402-001.477, de 2013, e 1402-001.472, de 2013) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *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 PETROBRÁS, é procedimento que não encontra base jurídica para tal, indo contra a própria orientação contida nas perguntas e respostas existentes no sítio da Receita Federal como forma de orientar os contribuintes (primeiro acórdão paradigma) e que, como requisitos para a caracterização de simulação, também podemos citar [...] f) o retorno à situação original, mediante o desfazimento do negócio jurídico simulado ou a neutralização de seus efeitos através de outros atos ou negócios simultâneos ou subsequentes (segundo acórdão paradigma).*

(10) “ausência de alteração da ‘estrutura negocial’ em decorrência do instrumento de mandato”

[...]

(11) “impossibilidade de exigência do IRPJ e da CSLL por ausência de acréscimo patrimonial”

[...]

(12) “prevalência do negócio jurídico efetivamente praticado sobre a intenção das partes”

Decisão recorrida:

GANHO DE CAPITAL. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. REDUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO. SIMULAÇÃO SUBJETIVA. INOPONÍVEL AO FISCO.

A transferência das participações societárias detidas pela pessoa jurídica aos seus sócios, por meio de reorganização societária consistindo em cisões do patrimônio,

com o objetivo de reduzir a tributação sobre o ganho de capital decorrente das vendas daquelas participações por pessoas físicas, com aplicação da alíquota de 15% ao invés de 34%, constitui planejamento tributário inoponível ao Fisco, por meio da simulação subjetiva.

Acórdão paradigma nº 1301-002.761, de 2018:

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.

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

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

[...].

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

Acórdão paradigma nº 106-09.343, de 1997:

IRPF - GANHOS DE CAPITAL - SIMULAÇÃO - Para que se possa caracterizar a simulação, em atos jurídicos, é indispensável que os atos praticados não pudessem ser realizados, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização de aumentos de capital, a efetivação de incorporação e de cisões tal como realizadas, e cada um dos atos praticados não é de natureza diversa daquele que de fato aparenta, isto é, se, de fato e de direito, não ocorreram atos diversos dos realizados, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática dos atos não interferem na qualificação dos atos praticados, portanto, se os atos praticados eram lícitos, as eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal, e não de evasão ilícita.

36. Com referência a essa décima-segunda matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

37. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *a transferência das participações societárias detidas pela pessoa jurídica aos seus sócios, por meio de reorganização societária consistindo em cisões do patrimônio, com o objetivo de reduzir a tributação sobre o ganho de capital decorrente das vendas daquelas participações por pessoas físicas, com aplicação da alíquota de 15% ao invés de 34%, constitui planejamento tributário inoponível ao Fisco, por meio da simulação subjetiva, os acórdãos paradigmas apontados* (Acórdãos nºs 1301-002.761, de 2018, e 106-09.343, de 1997) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que o motivo das partes é irrelevante e não altera o ato ou negócio jurídico, nem seus efeitos, sendo relevante apenas se for motivo ilícito, for comum às partes e for determinante do negócio, caso em que a lei declara que o ato ou negócio é nulo (art. 160, inciso III) (**primeiro acórdão paradigma**) e que os objetivos visados com a prática dos atos não interferem na qualificação dos atos praticados, portanto, se os atos praticados eram lícitos, as eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal, e não de evasão ilícita (**segundo acórdão paradigma**).

(13) “Inaplicabilidade da Teoria do Propósito Negocial”

Decisão recorrida:

GANHO DE CAPITAL. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. REDUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO. SIMULAÇÃO SUBJETIVA. INOPONÍVEL AO FISCO.

A transferência das participações societárias detidas pela pessoa jurídica aos seus sócios, por meio de reorganização societária consistindo em cisões do patrimônio, com o objetivo de reduzir a tributação sobre o ganho de capital decorrente das vendas daquelas participações por pessoas físicas, com aplicação da alíquota de 15% ao invés de 34%, constitui planejamento tributário inoponível ao Fisco, por meio da simulação subjetiva.

[...].

[...]. Está claro que não existe nenhum outro propósito negocial a não ser a redução da tributação do ganho de capital. Todos os outros objetivos dos acionistas apontados na defesa, tais como maior autonomia e necessidade de segregação dos negócios, não justificam a reorganização societária como já fartamente demonstrado. [...].

Acórdão paradigma nº 1201-001.507, de 2016:

REQUISITOS PARA DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO. EXISTÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL.

Ausente conduta tida como simulada, fraudulenta ou dolosa, a busca de eficiência fiscal em si não configura hipótese de perda do direito de dedução do ágio, ainda que tenha sido a única razão aparente da operação.

A existência de outras razões de negócio que vão além do benefício fiscal, apenas ratifica a validade e eficácia da operação.

[...].

Primeiramente, é importante destacar que os conceitos de propósito negocial e substância econômica carecem de fundamento legal, tornando-se subjetivos e abrangentes. Não são elementos aceitos e incorporados pelo ordenamento jurídico brasileiro, inexistindo qualquer dispositivo legal que lhes dê substrato.

Acórdão paradigma nº 1201-002.278, de 2018:

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO POR FIP. RAZÕES EXTRATRIBUTÁRIAS. PLANEJAMENTO SUCESSÓRIO. VALIDADE. Oponibilidade ao Fisco.

A transferência de investimento para um Fundo de Investimento em Participações (FIP), por motivos de planejamento sucessório familiar, e posterior alienação de tal investimento para terceiro, com o consequente oferecimento do ganho de capital à tributação pela FIP, é ato plenamente oponível ao Fisco, desde que ausentes fraude, simulação ou abuso de direito.

[...].

Assim, me parece claro que a simples alegação de ausência de propósito negocial não é suficiente para a desconsideração da alienação do investimento na ZAR pela HMV FIP e considerá-la ocorrida na ora Recorrente, como pretendeu a fiscalização no presente caso.

38. No concernente a essa décima-terceira matéria, também ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

39. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que não existe nenhum outro propósito negocial a não ser a redução da tributação do ganho de capital, **os acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1201-001.507, de 2016, e 1201-002.278, de 2018) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que os conceitos de propósito negocial e substância econômica carecem de fundamento legal, tornando-se subjetivos e abrangentes (**primeiro acórdão paradigma**) e que a simples alegação de ausência de propósito negocial não é suficiente para a desconsideração da alienação do investimento na ZAR pela HMV FIP e considerá-la ocorrida na **ora Recorrente, como pretendeu a fiscalização no presente caso (segundo acórdão paradigma)**.

(14) “existência de propósito negocial em face da existência de estruturas alternativas”

[...]

(15) “motivação fiscal como propósito negocial”**Decisão recorrida:**

GANHO DE CAPITAL. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. REDUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO. SIMULAÇÃO SUBJETIVA. INOPONÍVEL AO FISCO.

A transferência das participações societárias detidas pela pessoa jurídica aos seus sócios, por meio de reorganização societária consistindo em cisões do patrimônio, com o objetivo de reduzir a tributação sobre o ganho de capital decorrente das vendas daquelas participações por pessoas físicas, com aplicação da alíquota de 15% ao invés de 34%, constitui planejamento tributário inoponível ao Fisco, por meio da simulação subjetiva.

[...].

[...]. Está claro que não existe nenhum outro propósito negocial a não ser a redução da tributação do ganho de capital. Todos os outros objetivos dos acionistas apontados na defesa, tais como maior autonomia e necessidade de segregação dos negócios, não justificam a reorganização societária como já fartamente demonstrado. [...].

Acórdão paradigma nº 1201-001.507, de 2016:

REQUISITOS PARA DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO. EXISTÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL.

Ausente conduta tida como simulada, fraudulenta ou dolosa, a busca de eficiência fiscal em si não configura hipótese de perda do direito de dedução do ágio, ainda que tenha sido a única razão aparente da operação.

A existência de outras razões de negócio que vão além do benefício fiscal, apenas ratifica a validade e eficácia da operação.

[...].

Desta forma, o conceito a ser adotado para definir o propósito negocial deve ser no **sentido de considerar a busca pela redução das incidências tributárias, por si, como um propósito negocial que viabiliza a dedução do ágio**. Já temos importantes precedentes do CARF nesta direção:

Acórdão paradigma nº 1201-002.278, de 2018:

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO POR FIP. RAZÕES EXTRATRIBUTÁRIAS. PLANEJAMENTO SUCESSÓRIO. VALIDADE. Oponibilidade ao Fisco.

A transferência de investimento para um Fundo de Investimento em Participações (FIP), por motivos de planejamento sucessório familiar, e posterior alienação de tal investimento para terceiro, com o conseqüente oferecimento do ganho de capital à tributação pela FIP, é ato plenamente oponível ao Fisco, desde que ausentes fraude, simulação ou abuso de direito.

[...].

Desta forma, o conceito a ser adotado para definir o propósito negocial deve ser no **sentido de considerar a busca pela redução das incidências tributárias, por si, como um propósito negocial que viabiliza a dedução do ágio**. Já temos importantes precedentes do CARF nesta direção:

43. Com relação a essa décima-quinta matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

44. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *não existe nenhum outro propósito negocial a não ser a redução da tributação do ganho de capital*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1201-001.507, de 2016, e 1201-002.278, de 2018) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *o conceito a ser adotado para definir o propósito negocial deve ser no sentido de considerar a busca pela redução das incidências tributárias, por si, como um propósito negocial*.

(16) “impossibilidade de se questionar a redução de capital nos termos do art. 173 da Lei das S.A.”

Decisão recorrida:

Não há ementa correspondente a essa matéria.

[...].

Para dirimir a questão, me valho do irreparável trabalho do auditor fiscal, que fez um exame pormenorizado de cada cisão ocorrida, afastando todas as justificativas

apresentadas, concluindo que a reorganização societária não era necessária. Da mesma forma, nas contrarrazões apresentadas, a Procuradoria da Fazenda Nacional faz uma análise completa acerca das reduções do capital e entrega da participação das BRC aos sócios, concluindo que estas operações que não encontram respaldo na legislação societária (artigo 173 da Lei nº 6.404/76) e na doutrina, pois há limitação, em função do Princípio da Imutabilidade, uma vez que capital social deve garantir tantos os interesses dos acionistas como dos credores da sociedade. Assim, a partir do citado Princípio, *o capital social somente pode ser reduzido nos casos de absorção de prejuízos e de capital excessivo, e jamais de acordo com o livre interesse dos sócios, sob pena de prejudicar os interesses dos credores da sociedade.*

Acórdão paradigma nº 1301-001.302, de 2013:

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 9.430 DE 1996. PROCEDIMENTO LÍCITO.

Os artigos 22 e 23 da Lei nº 9.249, de 1995, adotam o mesmo critério tanto para integralização de capital social, quanto para devolução deste aos sócios ou acionistas, conferindo coerência ao sistema jurídico.

O artigo 23 prevê a possibilidade das pessoas físicas transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital social, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração ou pelo valor de mercado.

O artigo 22, por sua vez, prevê que 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.

Ademais, o fato dos acionistas planejarem a redução do capital social, celebrando contratos preliminares de que tratam os artigos 462 e 463 do Código Civil, visando a subsequente alienação de suas ações a terceiros, tributando o ganho de capital na pessoa física, se constitui em procedimento expressamente previsto no direito brasileiro.

[...].

É certo que, no caso em exame, somente os sócios ou acionistas, que assumem os riscos do negócio, têm legitimidade para definir o montante necessário para continuar as atividades de uma empresa. A hipótese em que a redução do capital social pode ser questionada por terceiros está prevista no artigo 173, § 1º, da Lei das S/A e ocorre quando a redução do capital resulte na impossibilidade de pagamento dos credores. Assim o é porque, em regra, o capital social e demais ativos da empresa representa garantia de pagamento. Não se tem notícias e sequer é causa da autuação, que a redução do capital social tenha resultado no inadimplemento de obrigações assumidas pela empresa autuada.

Acórdão paradigma nº 1301-002.761, de 2018:

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.

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

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

[...].

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

45. No que se refere a essa décima-sexta matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

46. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *o capital social somente pode ser reduzido nos casos de absorção de prejuízos e de capital excessivo, e jamais de acordo com o livre interesse dos sócios, sob pena de prejudicar os interesses dos credores da sociedade, os acórdãos paradigmas apontados* (Acórdãos nºs 1301-001.302, de 2013, e 1301-002.761, de 2018) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *somente os sócios ou acionistas, que assumem os riscos do negócio, têm legitimidade para definir o montante necessário para continuar as atividades de uma empresa (primeiro acórdão paradigma) e que não há como mitigar ou retirar a soberania da Assembleia pela deliberação da redução do capital, quando cabe exclusivamente a ela, [...] a determinação do capital social adequado para o desempenho das atividades sociais da empresa (segundo acórdão paradigma)*.

(17) “deslocamento do ganho de capital aos sócios não enseja a aplicação de multa qualificada”

Decisão recorrida:

GANHO DE CAPITAL. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. REDUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO. SIMULAÇÃO SUBJETIVA. INOPONÍVEL AO FISCO.

A transferência das participações societárias detidas pela pessoa jurídica aos seus sócios, por meio de reorganização societária consistindo em cisões do patrimônio, com o objetivo de reduzir a tributação sobre o ganho de capital decorrente das vendas daquelas participações por pessoas físicas, com aplicação da alíquota de

15% ao invés de 34%, constitui planejamento tributário inoponível ao Fisco, por meio da simulação subjetiva.

[...].

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO SUBJETIVA. CABIMENTO.

Cabe a qualificação da multa de ofício quando demonstrada a ocorrência da simulação subjetiva, já que o real propósito da reorganização societária foi transferir o sujeito passivo da obrigação tributária de pagar os tributos devidos sobre o ganho de capital na venda dos empreendimentos imobiliários, da pessoa jurídica para seus sócios, para redução da carga tributária.

Acórdão paradigma nº 1401-002.196, de 2018:

GANHO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. REDUÇÃO DE CAPITAL E TRANSFERÊNCIA DAS COTAS AOS ANTIGOS SÓCIOS. IMPOSSIBILIDADE. CASO ESPECÍFICO.

Inaceitável quanto aos efeitos fiscais a operação de redução de capital e devolução da participação acionária aos sócios pessoas físicas, para posterior alienação com pagamento do ganho em alíquota inferior.

Impossibilidade de realização da operação diante da existência de cláusula negocial em favor da empresa detentora das cotas no momento da oferta. Caracterização de planejamento fiscal abusivo.

[...].

MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DE TIPO E FUNDAMENTOS DE FATO. IMPROCEDÊNCIA.

Mantém-se a decisão da Delegacia de Julgamento que exonerou a imposição de multa de ofício qualificada ante a inexistência de tipificação da conduta ou de fundamentos a caracterizar a conduta ilícita para fins de penalização qualificada.

[...].

Assim que vejo, não estamos diante de uma fraude à lei, então, seja por não haver nas peças fiscais a devida motivação e tipificação da qualificação da multa de ofício, seja por não ser cabível a sua aplicação em face da situação vista nos autos não se configurar entre as hipóteses dos arts. 71, 72 ou 73 da Lei n. 4.502/64, deve ser afastada a qualificação da multa lançada, devendo a mesma ser cobrada em seu patamar típico, normal, de 75%.”

Acórdão paradigma nº 1402-002.772, de 2017:

GANHO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL.

Inaceitável, quanto aos efeitos fiscais, a cessão de quotas à empresa alienígena para posterior alienação com tributação favorecida, sem demonstração de razão negocial que não a mera redução tributária.

[...].

Caso vencido, entende-se pelo cancelamento da multa qualificada, reduzindo-a ao montante de 75%, referente à multa de ofício, tendo em vista que a acusação é apenas e expressamente de *abuso*, não sendo provadas quaisquer ilegalidades por parte do Contribuinte que justificariam a qualificação da multa, bem como, por

consequência lógica, aplicam-se os mesmos fundamentos acima já expendidos sobre a lisura da operação e ausência de *fraude* para fundamentar este afastamento da qualificação da sanção (evitando-se repetição desnecessária).

47. No tocante a essa décima-sétima matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

48. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *cabe a qualificação da multa de ofício quando demonstrada a ocorrência da simulação subjetiva, já que o real propósito da reorganização societária foi transferir o sujeito passivo da obrigação tributária de pagar os tributos devidos sobre o ganho de capital na venda dos empreendimentos imobiliários, da pessoa jurídica para seus sócios, para redução da carga tributária, os acórdãos paradigmas apontados* (Acórdãos nºs 1401-002.196, de 2018, e 1402-002.772, de 2017) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que, *por não ser cabível a sua aplicação em face da situação vista nos autos [operação de redução de capital e devolução da participação acionária aos sócios pessoas físicas, para posterior alienação com pagamento do ganho em alíquota inferior, esclareço] não se configurar entre as hipóteses dos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64, deve ser afastada a qualificação da multa lançada, devendo a mesma ser cobrada em seu patamar típico, normal, de 75% (primeiro acórdão paradigma)* e que, *embora inaceitável, quanto aos efeitos fiscais, a cessão de quotas à empresa alienígena para posterior alienação com tributação favorecida, sem demonstração de razão negocial que não a mera redução tributária, [...] a acusação é apenas e expressamente de abuso, não sendo provadas quaisquer ilegalidades por parte do Contribuinte que justificariam a qualificação da multa (segundo acórdão paradigma)*.

(18) “planejamento tributário não enseja a aplicação de multa qualificada”

Decisão recorrida:

GANHO DE CAPITAL. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. REDUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO. SIMULAÇÃO SUBJETIVA. INOPONÍVEL AO FISCO.

A transferência das participações societárias detidas pela pessoa jurídica aos seus sócios, por meio de reorganização societária consistindo em cisões do patrimônio, com o objetivo de reduzir a tributação sobre o ganho de capital decorrente das vendas daquelas participações por pessoas físicas, com aplicação da alíquota de 15% ao invés de 34%, constitui planejamento tributário inoponível ao Fisco, por meio da simulação subjetiva.

[...].

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO SUBJETIVA. CABIMENTO.

Cabe a qualificação da multa de ofício quando demonstrada a ocorrência da simulação subjetiva, já que o real propósito da reorganização societária foi transferir o sujeito passivo da obrigação tributária de pagar os tributos devidos sobre o ganho de capital na venda dos empreendimentos imobiliários, da pessoa jurídica para seus sócios, para redução da carga tributária.

Acórdão paradigma nº 3301-004.593, de 2018:

FRAUDE. MULTA QUALIFICADA.

A aplicação da multa qualificada pressupõe o comprovado intuito de fraude, nos exatos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, que é o dolo específico da

conduta praticada. A não convalidação de planejamento tributário, por si só, não justifica a qualificação da multa, pois a discussão sobre desqualificação do planejamento tributário é matéria diversa e tem base em premissas jurídicas distintas daquelas que devem equacionar a aplicabilidade da multa qualificada. Logo, mesmo que o planejamento fiscal não possa ser convalidado, a qualificação da multa apenas se impõe, se preenchidos os seus próprios requisitos.

[...].

A aplicação da multa qualificada pressupõe o comprovado intuito de fraude, nos exatos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, que é o dolo específico da conduta praticada.

Entendo que a ocorrência de simulação não está obrigatoriamente vinculada à imposição de multa qualificada.

[...].

Dito de outra forma: a não convalidação de planejamento tributário, por si só, não justifica a qualificação da multa.

A discussão sobre desqualificação do planejamento tributário é matéria diversa e tem base em premissas jurídicas distintas daquelas que devem equacionar a aplicabilidade da multa qualificada.

Logo, mesmo que o planejamento fiscal não possa ser convalidado, a qualificação da multa apenas se impõe, se preenchidos os seus próprios requisitos.

Assim, se as partes realizaram as operações às claras, cumpriram obrigações acessórias, não falsificaram documentos, não resta comprovado o “evidente intuito de fraude”.

Acórdão paradigma nº 2202-003.605, de 2017:

MULTA QUALIFICADA.

Em suposto planejamento tributário, quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, elemento este constante do *caput* dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

49. Relativamente a essa décima-oitava matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

50. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *cabe a qualificação da multa de ofício quando demonstrada a ocorrência da simulação subjetiva, já que o real propósito da reorganização societária foi transferir o sujeito passivo da obrigação tributária de pagar os tributos devidos sobre o ganho de capital na venda dos empreendimentos imobiliários, da pessoa jurídica para seus sócios, para redução da carga tributária*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 3301-004.593, de 2018, e 2202-003.605, de 2017) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *a não convalidação de planejamento tributário, por si só, não justifica a qualificação da multa, pois a discussão sobre desqualificação do planejamento tributário é matéria diversa e tem base em premissas jurídicas distintas daquelas que devem equacionar a aplicabilidade da multa qualificada* (**primeiro acórdão paradigma**) e que, *em suposto planejamento tributário, quando*

identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, elemento este constante do caput dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 (segundo acórdão paradigma).

(19) “inaplicabilidade da multa qualificada em razão de erro na interpretação da lei”

[...]

(20) “impossibilidade de exigência de multa isolada após o encerramento do ano-base”

Decisão recorrida:

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSIS DE IRPJ E CSLL. COBRANÇA CONCOMITANTE COM MULTA DE OFÍCIO.

A partir do advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há mais dúvida interpretativa acerca da inexistência de impedimento legal para a incidência da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, concomitantemente com a multa de ofício cominada pela falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário.

[...].

Além disso, a alegação de que o lançamento da multa isolada não poderia ocorrer após o encerramento do exercício não encontra respaldo na citada legislação. O dispositivo legal que fundamenta a multa isolada é claro e não possui qualquer condicionante. É claro que o lançamento de multa isolada só tem aplicação após o encerramento do período, e ainda tenha sido apurado prejuízo fiscal (IRPJ) ou base negativa (CSLL). Do contrário, se for constatado, durante o ano-calendário, falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa, o lançamento deverá constituir o crédito tributário em sua totalidade principal, multa de ofício e juros de mora, para cobrança da estimativa devida.

Acórdão paradigma nº 1301-001.680, de 2014:

MULTA ISOLADA. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA.

A jurisprudência da CSRF consolidou-se no sentido de que não cabe a aplicação da multa isolada após o encerramento do período. Ante esse entendimento, não se sustenta a decisão que mantém a exigência da multa sobre o valor total das estimativas não recolhidas.

[...].

A respeito dessa questão, aqui se faz necessário o registro de que, conforme tenho já há tempos me manifestado, considerando o recolhimento de estimativas mensais como simples antecipações do pagamento dos tributos devidos ao final do exercício – no caso das empresas sujeitas à apuração do lucro real anual -, além de considerar indevida a cobrança das próprias estimativas não pagas após o encerramento do ano-calendário (nos termos da Súmula CARF nº 82), entendo que também indevida se apresenta a exigência da multa isolada.

Acórdão paradigma nº 1402-001.669, de 2014:

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. VERIFICAÇÃO APÓS O ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. IMPOSSIBILIDADE.

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido efetivamente devido pelo contribuinte surge com o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano-calendário.

É improcedente a aplicação de penalidade pelo não recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou Contribuição Social sobre o Lucro Líquido apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.

57. No concernente a essa vigésima matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

58. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *a alegação de que o lançamento da multa isolada não poderia ocorrer após o encerramento do exercício não encontra respaldo na [...] legislação*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1301-001.680, de 2014, e 1402-001.669, de 2014) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *a jurisprudência da CSRF consolidou-se no sentido de que não cabe a aplicação da multa isolada após o encerramento do período (primeiro acórdão paradigma) e que é improcedente a aplicação de penalidade pelo não recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou Contribuição Social sobre o Lucro Líquido apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício (segundo acórdão paradigma)*.

(21) “impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício”

Decisão recorrida:

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSIS DE IRPJ E CSLL. COBRANÇA CONCOMITANTE COM MULTA DE OFÍCIO.

A partir do advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há mais dúvida interpretativa acerca da inexistência de impedimento legal para a incidência da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, concomitantemente com a multa de ofício cominada pela falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário.

Acórdão paradigma nº 1202-001.228, de 2015:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO EM RELAÇÃO À ALTERAÇÃO DO ART. 44 DA LEI Nº 9.430/1996 PELA LEI Nº 11.488/2007. IMPOSSIBILIDADE DE PENALIDADE DE MULTA ISOLADA CONCOMITANTE COM MULTA DE OFÍCIO. EMBARGOS REJEITADOS.

Embora as alterações do texto do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 tenham de fato distinguido as bases de cálculo das penalidades de multa isolada e de ofício, não pretendeu cumulá-las. Por essa razão, é inaplicável a penalidade quando há

concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ainda que após a vigência das alterações da Lei nº 11.488/2007.

Não é possível opor Embargos para tentar reapreciar a matéria quando esta já foi devidamente examinada com base em fundamento distinto do quanto pretendido por alguma das partes, haja vista que o julgador pode formar livremente a sua convicção.

Acórdão paradigma nº 1301-001.680, de 2014:

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA. INAPLICABILIDADE.

É inaplicável a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas quando há concomitância com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ajuste anual, mesmo após a vigência da nova redação do art. 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007.

59. Quanto a essa vigésima-primeira matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

60. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, *a partir do advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há mais dúvida interpretativa acerca da inexistência de impedimento legal para a incidência da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, concomitantemente com a multa de ofício cominada pela falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário, os acórdãos paradigmas apontados* (Acórdãos nºs 1202-001.228, de 2015, e 1301-001.680, de 2014) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *é inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ainda que após a vigência das alterações da Lei nº 11.488/2007 (primeiro acórdão paradigma) e que é inaplicável a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas quando há concomitância com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ajuste anual, mesmo após a vigência da nova redação do art. 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007 (segundo acórdão paradigma).*

(22) “impossibilidade de inovação dos fundamentos do lançamento”

[...]

(23) “inexistência de infração de lei e de estatuto social – atos legais”

[...]

(24) “acusação genérica – ausência de registro de infração pessoal”

[...]

(25) “inexistência de dolo”

[...]

(26) “distinção: pessoa jurídica e pessoa física – economia tributária – norma individual de responsabilidade tributária”

[...]

(27) “falta de pagamento de tributo – sujeito passivo – descabimento de responsabilidade”

[...]

(28) “impossibilidade de aplicação da multa qualificada”

[...]

(29) “pessoalidade da pena”

[...] (*destaques do original*)

Os agravos apresentados foram parcialmente acolhidos, em despacho cientificado aos interessados conforme e-fls. 9584/9639, dando seguimento ao recurso especial dos responsáveis Carlos Javier Betancourt e Angel Daivd Ariaz no seguinte ponto:

d) Inexistência de infração de lei e de estatuto social – atos legais [matéria (23) do Despacho de Admissibilidade, tópico “III.d)” do Agravo]

Nessa matéria a negativa de seguimento do recurso especial foi fundamentada na falta de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas (acórdãos nº 9101-004.163 e nº 1402-001.477), acrescentando-se que a afirmação da qual se partiu no recurso para a demonstração da alegada divergência jurisprudencial se constitui de juízo de mérito próprio, o qual não se confirma com a leitura do inteiro teor do acórdão recorrido, bem como que se houve ou não a situação de infração de lei e de estatuto social, trata-se de matéria de prova, que é insuscetível de exame nos estreitos limites do Recurso Especial de divergência.

Os responsáveis tributários insurgem-se contra a decisão, trazendo as razões a seguir sintetizadas:

[...]

Antes de adentrar o exame do dissídio jurisprudencial deste tópico, que versa sobre a aplicação do art. 135, inciso III, do CTN, que estatui serem os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, cumpre observar que em vários dos tópicos seguintes a esse são examinadas dissídios que também dizem com a responsabilização tributária dos administradores. Por essa razão, o exame do acórdão recorrido a seguir irá servir de base para a análise dos dissídios jurisprudenciais em questão.

No acórdão recorrido a Fiscalização entendeu que a atuada (BRACOR) realizou planejamento tributário em que as participações societárias que ela possuía em diversas empresas que detinham imóveis (BRCs) foram transferidas, através de cisões com redução de capital, aos sócios pessoas físicas da BRACOR pelo valor contábil, sendo que, na sequência, tais participações foram vendidas à terceiras empresas. Por meio de tais operações foi reduzida a tributação sobre o ganho de capital decorrente das vendas daquelas participações, com aplicação da alíquota de 15% (pessoa física) ao invés de 34% (pessoa jurídica).

A Turma julgadora considerou ter havido aí “*simulação subjetiva, já que o real propósito da reorganização societária foi transferir o sujeito passivo da obrigação tributária de*

pagar os tributos devidos sobre o ganho de capital na venda dos empreendimentos imobiliários, da pessoa jurídica para seus sócios, para redução da carga tributária”.

E manteve a qualificação da multa de ofício, destacando que *“restou comprovada a simulação subjetiva, sendo correta a aplicação a multa de ofício qualificada, nos termos do artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/96”.*

Manteve, também, a *“a imputação da responsabilidade solidária com base no artigo 135, inciso III do CTN”* aos ora Agravantes CARLOS e ANGEL, que exerciam os cargos de *“Presidente e Diretor Financeiro da Bracor”*, registrando que *“a simulação tem como característica a existência de um ato isolado ser formalmente legal, mas que mascara o real negócio que se pretende atingir”*, que *“a alegação de que os recorrentes solidários agiram dentro dos limites do exercício de suas funções é mais do que esperado”* e que, *“faz parte da simulação”*, bem como que *“no TVF restou consignado o poder de decisão destas pessoas físicas nas pessoas jurídicas envolvidas, assim como a sua efetiva participação nas operações que foram consideradas simuladas”*. Confira-se:

Acórdão Recorrido (grifos originais, sublinhou-se)

[...]

Dos termos do voto vencedor (condutor) do acórdão recorrido se extrai que a Turma julgadora do acórdão recorrido concluiu que houve simulação subjetiva no planejamento tributário perpetrado e que reconheceu na simulação o suporte fático a fazer incidir a regra de imputação de responsabilidade tributária dos administradores estabelecida no art. 135, inciso III do CTN. É dizer, a Turma reconheceu na simulação os *“atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”* referidos naquele dispositivo.

Isso porque o voto condutor afastou as alegações da defesa dentre as quais a de que os administradores responsabilizados não praticaram atos personalíssimos com dolo e de que sua conduta ocorreu no exercício de suas funções perante a empresa BRACOR ou em nome de seus acionistas ante a consideração de *“todo o suporte fático contido nos autos”*. E, logo a seguir, afirmou que *“a simulação tem como característica a existência de um ato isolado ser formalmente legal, mas que mascara o real negócio que se pretende atingir”*, sendo que *“a alegação de que os recorrentes solidários agiram dentro dos limites do exercício de suas funções é mais do que esperado”*, *“faz parte da simulação”*. Arrematou, então, dizendo que *“no TVF restou consignado o poder de decisão destas pessoas físicas nas pessoas jurídicas envolvidas, assim como a sua efetiva participação nas operações que foram consideradas simuladas”*.

Compulsando-se o primeiro paradigma (acórdão nº 9101-004.163) verifica-se que lá examinado a Fiscalização entendeu que a atuada MATONE INVESTIMENTOS realizou planejamento tributário em que participações societárias na empresa BEMVINDO! PROMOTORA DE VENDAS E SERVIÇOS, por ela detidas, foram transferidas, em redução de capital, à sua controladora MATONE PARTICIPAÇÕES pelo valor contábil, sendo que, na sequência, esta última vendeu tais participações ao BANCO MATONE por valor muito superior. Como a MATONE PARTICIPAÇÕES contava com consideráveis prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL, acumulados em exercícios anteriores, reduziram-se significativamente os valores dos créditos tributários a recolher, em razão da promoção de compensação tributária.

Ainda que haja algumas diferenças nas operações engendradas em relação às do acórdão recorrido, verifica-se que, em linhas gerais, em ambos os casos houve a transferência de

participações societárias detidas pela atuada em empresa(s) controlada(s) ao(s) sócio(s) da atuada, com redução de capital, buscando situação tributária mais favorável na posterior venda a terceiro(s) com ganho de capital. É dizer, as situações de fundo se assemelham.

Embora a Turma julgadora do paradigma tenha mantido o lançamento no principal, decidiu por afastar a qualificação da multa e retirou a responsabilização tributária de dois dos administradores.

E assim o fez sob o fundamento de que, ainda que os julgadores do acórdão lá recorrido (trata-se de julgamento de recurso especial) tenham considerado que *“restou devidamente comprovado que o ato que antecedeu a formalização do negócio (de venda das ações) foi simulado”*, não se pode entender que *“considerando que a redução de capital fora simulada, automaticamente identifica-se fraude, conluio e dolo”*, registrando que *“o contribuinte simplesmente efetivou uma redução de capital no moldes do art. 173 da Lei das S/A e posterior entrega de ativos a valor contábil conforme expressamente previsto no art. 22 da Lei nº 9.249/95, não havendo espaço para imputação de qualquer ilícito ao contribuinte que vá além da simulação”*.

E, tratando especificamente da responsabilização tributária dos administradores, consignou ser a argumentação anterior *“suficiente para afastar a responsabilidade tributária dos Recorrentes”*, concluiu que *“não há que se falar em responsabilização dos administradores por infração à lei, vez que a lei fora respeitada”* e que *“não é aceitável que a simples percepção da autoridade fiscal de que as operações perpetradas não tiveram propósito negocial e sim objetivo único de reduzir tributos, possa extrapolar os efeitos além da cobrança do tributo e resultar em conclusão de ocorrência de infração à lei e fraude, resultando em aplicação de multa qualificada e responsabilização dos administradores”*. Confira-se:

Acórdão Paradigma nº 9101-004.163

[...]

Diante desse quadro, é forçoso reconhecer o dissídio jurisprudencial suscitado, uma vez que no acórdão recorrido, como se viu, a Turma julgadora decidiu pela ocorrência da hipótese do art. 135, inciso III, do CTN, a partir do reconhecimento da simulação subjetiva, mantendo a imputação de responsabilidade tributária aos administradores, ao passo que no paradigma se consignou que o reconhecimento de simulação não é suficiente para manter a imputação de responsabilidade tributária aos administradores, tudo isso tendo como pano de fundo planejamento tributário semelhante, baseado na transferência de participação societária aos sócios em redução de capital com posterior alienação objetivando vantagem tributária.

Observe-se que os elementos destacados no voto condutor do acórdão recorrido acerca da atuação dos administradores no planejamento tributário levado a cabo (assinaturas em atas, procurações e parecer jurídico) não parecem ser suficientes para descaracterizar a divergência uma vez vêm como elementos do *“todo o suporte fático contido nos autos”* que ensejou a conclusão de ter havido simulação subjetiva.

Não se vislumbra, de outra banda, estar-se diante de dissídio jurisprudencial escorado sobre matéria de prova, uma vez que a divergência se estabelece na ocorrência da hipótese do art. 135, inciso III, do CTN, a partir do reconhecimento de simulação no planejamento tributário levado a cabo, baseado, como se disse, na transferência de

participação societária aos sócios em redução de capital com posterior alienação objetivando vantagem tributária.

É de se reconhecer, portanto, o dissídio jurisprudencial suscitado em relação ao primeiro paradigma (acórdão nº 9101-004.163).

O mesmo não pode ser dito em relação ao segundo paradigma (acórdão nº 1402-001.477). Isso porque no paradigma em questão, embora o planejamento tributário levado a cabo se assemelhe em linhas gerais, ao do acórdão recorrido, sequer foi reconhecida a ocorrência de simulação nas operações levadas a cabo, sendo que a autuação fiscal foi integralmente cancelada.

[...]

Não se pode reconhecer, portanto, o dissídio jurisprudencial suscitado em relação ao segundo paradigma (acórdão nº 1402-001.477). *(destaques do original)*

A Contribuinte relata a acusação fiscal e os eventos ao longo do contencioso administrativo, apresenta quadro demonstrativo das divergências e da legislação interpretada de forma divergente, indica os pontos de prequestionamento das matérias, e assim expõe os argumentos autônomos da decisão recorrida, que precisariam ser superados por este Colegiado para manutenção da exigência:

- (i) Não é possível que o contribuinte altere uma "estrutura negocial" prévia (i.e. detenção das BRCs diretamente pela Recorrente e indiretamente pelos seus acionistas) apenas com o objetivo de obter uma eficiência fiscal;
- (ii) O artigo 22 da Lei nº 9.249/95² não é uma exceção à premissa acima firmada (i.e. impossibilidade de alteração da "estrutura negocial" para economia tributos), porquanto não veicula uma opção legal, mas tão somente disciplina os efeitos tributários da devolução de capital, cabendo ao Fisco verificar se tal devolução foi feita de forma legítima;
- (iii) Na análise da validade das devoluções de capital, o Fisco tem competência para verificar tanto o cumprimento dos requisitos previstos na legislação comercial (aspecto objetivo), quanto para analisar, com base em juízo subjetivo, as motivações para realização desses atos pelos particulares (aspecto subjetivo);
- (iv) No caso concreto, existem vícios nos motivos³ (aspecto subjetivo) que justificaram as cisões parciais - "facilitação da tomada de decisão de cada sócio em relação à sua participação"; e "segregação dos empreendimentos" -, já que (i) à Recorrente foram conferidos poderes "amplos e irrestritos", (ii) tendo essa atuado como "protagonista da venda"úas BRCs. Além disso, (iii) o seu patrimônio já estava segregado, não podendo se "segregar o que já está segregado";
- (v) A ausência de motivação (aspecto subjetivo) válida para a realização das cisões parciais demonstraria que as operações são simuladas e que não tiveram propósito negocial, não sendo, assim, oponíveis ao Fisco;

² "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."

³ (i) a "facilitação da tomada de decisão de cada sócio em relação à sua participação"; e (ii) a "segregação dos empreendimentos".

- (vi) No presente caso a ausência de propósito estaria confirmada pelo descumprimento da legislação societária, mais especificamente do disposto no art. 173 da Lei nº 6.404/76 ("Lei das Sociedades Anônimas" ou "Lei das S/A") que trata de redução de capital, uma vez que, em razão do "Princípio da Imutabilidade", o capital social de uma sociedade não poderia ser reduzido por mera determinação dos sócios;
- (vii) Não é relevante o fato de os recursos financeiros decorrentes da alienação das BRCs terem permanecido exclusivamente com os acionistas da Recorrente, não tendo essa obtido qualquer acréscimo patrimonial;
- (viii) É cabível a aplicação da multa qualificada, já que a Recorrente tinha consciência de que o Fisco poderia interpretar a legislação tributária de forma distinta da sua e mesmo assim optou por tomar um "risco". A prova disso seria um parecer elaborado pelo escritório de advocacia Machado, Meyer, Sedacs e Opice que analisou os riscos dessa operação.

Sintetiza os pontos que serão abordados nos seguintes termos, na parte em que tiveram seguimento:

[...]

- 3) É plenamente válida a **alteração** uma "estrutura negocial" com o objetivo de se obter uma eficiência fiscal;
- 4) Ainda que pudesse ser superada a premissa acima firmada, haveria que se reconhecer o caso concreto como uma exceção à "regra geral", já que o artigo 22 da Lei nº 9.249/95 veicula uma **opção legal**;
- 5) Mesmo que se pudesse entender que o artigo 22 da Lei nº 9.249/95 não veicularia uma opção legal, a análise da **validade da operação de devolução capital** pelo Fisco estaria restrita à verificação do cumprimento dos requisitos previstos expressamente na legislação comercial ou, quanto muito, da observância da "causa do negócio jurídico" (aspecto objetivo);
- 6) Ainda que superados esses argumentos, não haveria fundamentos para a desconsideração da cisão, tendo em vista que a **perda de affectio societatis** entre os acionistas é motivo (aspecto subjetivo) legítimo para realização dessas operações societárias;
- 7) A **inexistência de reinvestimento** do produto da alienação das BRCs na Recorrente evidencia a legitimidade da operação, bem como afasta a possibilidade de a operação ser enquadrada como uma simulação, tornando ainda inviável a exigência do IRPJ e da CSLL da Recorrente em vista da ausência de acréscimo patrimonial;
- 8) O **Fisco** (e muito menos a Turma Julgadora a quo) **não poderia questionar uma redução de capital** nos termos do art. 173 da Lei das S/A, na medida em que a decisão sobre a implementação deste tipo de operação cabe única e exclusivamente aos sócios da sociedade;
- 9) Mesmo que a única intenção da Recorrente fosse obter uma economia tributária, **não seria possível a desqualificação dos atos praticados pelo Fisco**, uma vez que: (a) deve haver a prevalência dos negócios jurídicos praticados sobre a intenção das partes; (b) é inaplicável a Teoria do Propósito Negocial; e, ainda que essa fosse aplicável, (c) haveria

que se reconhecer a validade dos atos praticados pela Recorrente, tendo em vista em vista que existiam estruturas alternativas que gerariam o mesmo efeito fiscal;

10) Não é cabível a exigência da **multa qualificada**, já que: (a) o mero deslocamento do ganho de capital aos acionistas não configura a prática de ato doloso; (b) o planejamento tributário em si não enseja a qualificação da penalidade; (c) [...].

No tópico III.2, a Contribuinte discorre sobre **“nulidade do acórdão recorrido – premissa fática equivocada”**, que expõe como matéria de ordem pública, mas vincula subsidiariamente a paradigmas não admitidos como aptos à caracterização de divergência jurisprudencial (matéria nº 1). Firma como fatos inexistentes: i) *procurações conferindo poderes “amplos e irrestritos à Recorrente;* ii) *negociações foram conduzidas pelos acionistas da Recorrente;* e iii) *cisões parciais geraram uma desconcentração do patrimônio da Recorrente.* Conclui, assim, que o acórdão recorrido é nulo porque *fundamentado em premissas fáticas equivocadas, do que resultou uma contaminação das conclusões lá apresentadas e um cerceamento do direito de defesa da Recorrente.*

No tópico III.3, a Contribuinte argúi **“nulidade da decisão recorrida – ausência de análise de prova”** (matéria nº 2), sob as mesmas condições da matéria anterior, e referindo-se especificamente à juntada de *provas de que houve uma perda do affectio societatis entre os seus acionistas, do que resultou a necessidade de se promover a devolução de capital a esses*⁴, acerca das quais o Colegiado *a quo* não se manifestou, mesmo com a oposição de embargos de declaração que foram rejeitados. Entende que esta situação *cerceia o direito de defesa da Recorrente e gera o dever de essa C. CSRF declarar a nulidade do acórdão recorrido, nos termos do já mencionado artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72.*

No tópico IV.1, a Contribuinte trata da **“possibilidade de alteração da ‘estrutura negocial’ para economia de tributos”** (matéria nº 3), sob a premissa de que *a Turma Julgadora a quo entendeu que o lançamento fiscal deveria ser mantido por considerar que se a “estrutura negocial” inicial escolhida pelos acionistas, para a condução das suas atividades empresariais, foi a detenção das BRCs diretamente pela Recorrente, não seria possível aceitar uma alteração dessa estrutura (no caso, por intermédio de cisões) apenas para se obter uma economia tributária,* inicialmente registra ter demonstrado que a alegação *no sentido de que a transferência das BRCs teria propósito exclusivamente tributário, é totalmente equivocada, até porque uma parte das cisões analisadas nesse litígio foi realizada antes mesmo de qualquer negociação das BRCs.* Mas, ainda que se admita esta motivação apenas fiscal, os paradigmas nº 1201-001.920 e 1301-001.864, analisando *situações fáticas muito similares à presente, reconheceram ser plenamente válida a alteração da “estrutura negocial” com o objetivo de se obter uma eficiência fiscal.*

Refere excertos do relatório do paradigma nº 1201-001.920 e da decisão *diametralmente oposta* à proferida nestes autos quanto à *alteração da “estrutura negocial” com o objetivo de gerar uma economia tributária, considerando-a lícita desde que realizada antes da ocorrência do fato gerador.* No mesmo sentido seria a decisão do paradigma nº 1301-001.864, no

⁴ Vide tópicos III. 1 e III.2.1.2 do Recurso Voluntário e tópico II.2 dos Embargos de Declaração.

qual se firmou *válida a alteração da “estrutura negocial”, para que se alcançasse uma eficiência fiscal*, consoante excertos reproduzidos. Os acórdãos paradigmas, assim, entenderam que *tal conduta seria totalmente válida nos termos do já mencionado art. 22 da Lei nº 9.249/95, eis que exercida no âmbito da livre iniciativa, garantida expressamente pela Constituição Federal em seu artigo 5º e sem qualquer violação de disposições da legislação tributária*.

Pede, assim, que em linha com o decidido nos paradigmas, seja cancelada integralmente a presente exigência.

No tópico IV.2, a Contribuinte aborda a **“opção legal – extensão da norma contida no artigo 22 da Lei nº 9.249/95”** (matéria nº 4), anotando ter argumentado *que, além de existirem motivos extra tributários para que fossem realizadas as cisões parciais, tais operações não poderiam ser questionadas pelo Fisco em razão da existência da norma contida no artigo 22 da Lei nº 9.249/95, que prevê a possibilidade de a pessoa jurídica entregar aos seus acionistas, em operações de devolução de capital, bens avaliados pelo seu valor contábil*. Assim, ainda que não fosse *válida a alteração da “estrutura negocial” com o objetivo de se buscar uma eficiência fiscal*, esta opção não poderia ser contestada, *eis que prevista de forma expressa em lei*. Contudo, o Colegiado *a quo* compreende que tal dispositivo *somente disciplinaria os efeitos tributários decorrentes de uma devolução de capital, razão pela qual deveriam ser investigados os motivos (aspecto subjetivo) que justificaram tal devolução pela pessoa jurídica*.

Já o paradigma nº 1301-003.370 firmou a interpretação *de que o artigo 22 da Lei nº 9.249/95 realmente contempla uma opção legal, autorizando que o contribuinte opte pela realização do ganho de capital na pessoa jurídica ou nas pessoas físicas*. Reproduz a decisão neste sentido e acrescenta que no mesmo sentido é o paradigma nº 1402-001.477, ao concluir *que tal dispositivo confere à pessoa jurídica a opção de transferir bens aos sócios ainda que com o exclusivo objetivo de se obter uma economia tributária*.

Entende nítida a divergência jurisprudencial pois, *enquanto no acórdão recorrido conclui-se que “é temeroso afirmar que este dispositivo seria uma autorização de opção legal”, nos acórdãos paradigma o posicionamento adotado, de forma acertada, foi o de que a entrega de bens aos sócios a valor contábil, por meio de operação de devolução de capital, “não se trata de um desvio da normalidade, mas uma opção do contribuinte à luz do instrumental operacional que a legislação tributária lhe deu”/“não representa distorção do sistema, mas sim opção do legislador”*.

Pede que prevaleça o entendimento dos paradigmas, reformando-se parcialmente o acórdão recorrido e cancelando-se integralmente a exigência.

No tópico IV.3, quanto aos **“limites de atuação do Fisco no questionamento dos fundamentos de uma devolução de capital”** (matéria nº 5), aduz que caso se admita o questionamento pelo Fisco do exercício da opção legal expressa no art. 22 da Lei nº 9.249/95, *ainda assim não pode prevalecer o entendimento consubstanciado no acórdão recorrido, eis que*

no caso concreto as cisões parciais, que tiveram como efeito uma devolução de capital aos acionistas, foram realizadas nos exatos termos do que dispõe a legislação comercial.

Ressalta que *para questionar as operações que resultaram na entrega das participações das BRCs aos acionistas da Recorrente, a Turma Julgadora a quo não se valeu de uma análise dos requisitos previstos na legislação comercial (aspecto objetivo), mas sim de uma avaliação acerca das motivações (aspecto subjetivo) que justificaram a prática desses ato e, sob a premissa de que a análise, pela Autoridade Julgadora, acerca das motivações (aspecto subjetivo) que levaram os acionistas a deliberar uma devolução de capital não é possível, já que essas se encontram inseridas no âmbito da livre iniciativa, que é garantida expressamente pela Constituição Federal em seu artigo 5º, invoca do paradigma nº 1301-001.302 o entendimento de que ao Fisco cabe tão somente a análise do cumprimento dos requisitos previstos, de forma expressa, na legislação tributária (aspecto objetivo), sendo inaceitável qualquer juízo de valor quanto às motivações dos acionistas para promover a devolução de capital.*

Reproduz excertos deste julgado e do paradigma nº 1301-002.582, no mesmo sentido, em relação ao qual destaca o posicionamento *de que as motivações (aspecto subjetivo) para realização das devoluções de capital são de competência exclusiva dos acionistas, cabendo ao Fisco a análise tão somente do cumprimento dos requisitos previstos expressamente na legislação comercial (aspecto objetivo).*

Pede que prevaleça este entendimento e que seja cancelado integralmente o crédito tributário constituído.

No tópico IV.4, a Contribuinte prossegue defendendo a **“validade da devolução de capital em razão da observância da ‘causa do negócio jurídico’”** (matéria nº 6) *ainda que se entenda, em desconformidade com o argumentado no tópico anterior, que os poderes do Fisco para questionar as operações de devolução de capital não estariam limitados à análise dos requisitos previstos de forma expressa na legislação comercial (aspecto objetivo).* Sob a ótica da “causa do negócio jurídico, defende que *as motivações (aspecto subjetivo) estariam inseridas no âmbito da livre-iniciativa dos contribuintes*⁵, de modo que *uma análise mais ampla pelo Fisco alcançaria, no máximo, a possibilidade de este verificar se o negócio jurídico utilizado para promover a devolução de capital foi utilizado em observância à sua “causa”, isto é, a sua função econômica e social.*

Recorda ter esclarecido, *com base nas lições de Nelson Eizirik e Modesto Carvalhosa, que a “causa” da cisão é a desconcentração do patrimônio da pessoa jurídica, motivo*

⁵ Nesse exato sentido, a Recorrente faz referência ao entendimento consubstanciado no acórdão nº 1301-002.761: “Como exposto, a causa (causa objetiva, causa jurídica, causa de atribuição patrimonial, ou outras denominações conforme a preferência de cada autor) representa a função econômica ou social do ato ou negócio, função esta que a lei atribui a ele, e é sempre imutável, independentemente da vontade das partes para realizar o ato ou negócio. Por isso, o motivo das partes é irrelevante e não altera o ato ou negócio jurídico, nem seus efeitos, sendo relevante apenas se for motivo ilícito, for comum às partes e for determinante do negócio, caso em que a lei declara que o ato ou negócio é nulo (art. 160, inciso III).”(fl. 27)

pelo qual somente haveria que se falar em violação da "causa do negócio jurídico" se, após as cisões, fosse verificada uma injustificada reconcentração do patrimônio da Recorrente, o que não se verificou no caso já que os recursos financeiros decorrentes da venda das BRCs permaneceram com os acionistas, verdadeiros alienantes desses ativos (fato incontroverso).

Defende que o entendimento do Colegiado *a quo*, pautado na invalidade das cisões parciais por supostos vícios nas motivações, não prevaleça porque *cumpridos os aspetos formais previstos na legislação societária e observada a "causa" da cisão, isto é, a desconcentração do patrimônio da pessoa jurídica*. E cita o paradigma nº 1201-002.082 no qual se *entendeu que somente seria possível a desconconsideração da cisão quando fosse violada a sua "causa"/função, o que se verificaria quando houvesse uma posterior recomposição injustificada do patrimônio da pessoa jurídica*.

Pede, sob esta ótica, que este Colegiado, *reconhecendo a validade das cisões parciais, determine a reforma parcial do acórdão recorrido e o cancelamento de infração originários desse processo administrativo*.

No tópico IV.5, abordando a **“validade da devolução de capital em razão da perda do affectio societatis”** (matéria nº 7), reitera que *ao Fisco não compete a análise das motivações (aspecto subjetivo) que justificaram a devolução de capital aos acionistas, já que, cumpridos os requisitos previstos na legislação comercial (aspecto objetivo), a esses é conferido a liberdade de decidir como deverão ser conduzidos os negócios empresariais*. Mas subsidiariamente procura demonstrar que *no caso concreto as motivações (aspecto subjetivo) que ensejaram a realização das cisões parciais são plenamente legítimas, argumentando que:*

Para tanto, a Recorrente esclarece, inicialmente, que, conforme abordado em detalhes no Recurso Voluntário e nos Embargos de Declaração, quando da realização das cisões parciais, havia o interesse dos acionistas de receber a parcela do patrimônio da Recorrente à que faziam jus para negociá-la com terceiros.

Em outras palavras, se em um primeiro momento existia uma convergência de interesse entre os acionistas para investir no setor imobiliário, em um segundo momento deixou de existir tal consenso. Dito de outra forma, houve uma perda do affectio societatis entre os acionistas da Recorrente, os quais passaram a ter como interesse exclusivo a liquidação do investimento anteriormente realizado.

Tal fato, inclusive, foi reconhecido no já mencionado parecer elaborado pelo Professor Luís Eduardo Schoueri (acostado aos autos por meio dos Embargos de Declaração opostos pela Recorrente), ao analisar as operações em comento nos presentes autos⁶.

Analisando-se o acórdão recorrido, é possível verificar que a Turma Julgadora *a quo*, apesar de não ter analisado parte do conteúdo probatório acostado aos autos (conforme

⁶ "Não requer grande exercício para se compreender que, inicialmente, os acionistas enxergavam um único investimento - na Bracor. Era nessa pessoa jurídica que os acionistas depositavam suas expectativas de promover diversos projetos de incorporação imobiliária. Contudo, uma vez concluídos os empreendimentos, cada um deles passa a ser, da perspectiva dos acionistas, um investimento relevante. É dizer, se inicialmente os acionistas enxergavam um único investimento, no momento da liquidação já não mais existe aquela unidade: cada investimento tem suas peculiaridades". (Fl. 43 do Parecer / fl. 7.868 dos autos)

demonstrado no tópico III.3 deste Recurso), reconheceu a perda do *affectio societatis* entre os acionistas da Recorrente, afirmando que de fato existia o interesse desses em negociar a alienação de seus investimentos com terceiros. Não obstante, entendeu a Turma Julgadora *a quo* que isso não seria motivo válido para justificar a devolução de capital aos acionistas, já que esses poderiam realizar a venda das BRCs por meio da Recorrente, de liberando posteriormente, a distribuição dos recursos financeiros. Veja-se:

[...]

Ocorre que esse posicionamento não pode prevalecer, já que, a perda do *affectio societatis* é motivo legítimo para que a pessoa jurídica promova a devolução de capital por sócios, o que foi reconhecido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção do CARF no já citado acórdão paradigma nº 1301-001.302 (vide Doc. 10)

[...]

Nesse mesmo sentido, cite-se o acórdão paradigma nº 1201-002.149 (Doe. 13), por meio do qual a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção do CARF entendeu por acolher os Embargos de Declaração opostos pelo contribuinte para julgar improcedente o lançamento fiscal, reconhecendo que diante de uma dissidência entre os sócios está justificada a devolução de capital (aspecto subjetivo).

[...]

Vale destacar que tal posicionamento foi adotado também pela RFB na Solução de Consulta nº 46 - SRRF06/Disit, de 11 de abril de 2013, por meio da qual se entendeu que, havendo a dissolução da sociedade, decorrente, na maior parte dos casos, da perda do *affectio societatis*, é plenamente válida a entrega de bens a valor contábil aos sócios, não havendo a necessidade desses ativos serem alienados para, posterior, distribuição de recursos em espécies a esses.

Pede, por tais razões, que seja reconhecido *que a perda do affectio societatis constituiu motivação legítima para justificar a entrega de bens aos acionistas em operação de devolução de capital, com o cancelamento integral dos autos de infração.*

No tópico IV.6 a Contribuinte trata da **“inexistência de reinvestimento como fator relevante para comprovar a legitimidade da devolução de capital”** (matéria nº 8), no qual procura *demonstrar que outro fator relevante também pode levar, de forma autônoma, à reforma do acórdão recorrido e ao conseqüente cancelamento dos autos de infração originários deste processo, distintamente do que concluiu o Colegiado a quo, que entendeu que a ausência de reinvestimento do produto das vendas das BRCs na Recorrente não seria suficiente para justificar a legitimidade da devolução de capital, muito embora se apresentar qualquer justificativa que suporte essa afirmação, em omissão/obscuridade não esclarecida apesar dos embargos de declaração opostos.*

Demonstra seu entendimento de que *a ausência de reinvestimentos dos recursos na Recorrente é sim fator que legitima a operação de devolução de capital, indicando os paradigmas nº 1401-002.347 e 1301-002.761, nos quais teria assim prevalecido, eis que confirma que interesse efetivo de se transferir parte do patrimônio da pessoa jurídica aos seus acionistas.*

Pede, novamente, que seja reconhecida a validade das cisões parciais, com a reforma parcial do acórdão recorrido e cancelamento das exigências.

No tópico IV.7, acerca dos **“requisitos para a concretização da simulação subjetiva”** (matéria nº 9), a Contribuinte aduz, subsidiariamente, a *impossibilidade de se qualificar as operações realizadas como simuladas*. Para o Colegiado a quo, o ato simulado teria sido a venda das BRCs pelos acionistas, enquanto a *“operação real”/ato dissimulado seria a venda dessas sociedades pela Recorrente, mas tal acusação somente seria possível, do ponto de vista jurídico, se os efeitos do ato simulado, ao final das operações, fossem idênticos aos do ato dissimulado⁷, o que não ocorreu no caso concreto já que, como visto, os recursos financeiros decorrentes das vendas das BRCs não retornaram à Recorrente, mas integraram de forma definitiva o patrimônio dos seus acionistas.*

Afirma ser *impossível cogitar, do ponto de vista jurídico, a ocorrência de uma venda simulada quando o suposto vendedor sequer recebeu qualquer importância em decorrência do negócio jurídico efetivamente praticado*. Neste sentido refere o paradigma nº 1402-001.477 que *ao analisar situação fática idêntica à objeto desses autos, entendeu pela improcedência da exigência fiscal, em razão da pessoa jurídica, tal como a Recorrente, não ter recebido qualquer importância em decorrência da venda dos bens pelos seus acionistas*. Também o paradigma nº 1402-001.472 *ao analisar também essa mesma situação idêntica, asseverou que é requisito para a caracterização da simulação a constatação do retorno à situação original/neutralização dos efeitos simulados (i.e. recebimento dos recursos financeiros pela pessoa jurídica).*

Pede, por tais razões, *ainda que sejam superados os argumentos expostos nos tópicos anteriores, que em linha com os acórdãos paradigma seja determinada a reforma parcial do acórdão recorrido em decorrência da ausência de simulação no caso concreto.*

Depois de desenvolver o tópico IV.8 (**“ausência de alteração da ‘estrutura negocial’ em decorrência do instrumento de mandato”**) e o tópico IV.9 (**“impossibilidade de exigência do IRPJ e da CSLL por ausência de acréscimo patrimonial”**) – matérias nº 10 e nº 11 que não tiveram seguimento – a Contribuinte passa ao tópico IV.10, no qual trata da **“prevalência do negócio jurídico efetivamente praticado sobre a intenção das partes”** (matéria nº 12), argumentando que *mesmo que a intenção da Recorrente fosse única e exclusivamente a obtenção de uma economia tributária como se alegou no acórdão recorrido, isso não seria suficiente para justificar a desconsideração dos atos que foram efetivamente praticados*. E prossegue:

Isso porque, conforme reconhecido no já mencionado acórdão paradigma nº 1301-002.761 (vide Doc. 15), as intenções e motivações das partes, desde que lícitas, não afetam a validade do negócio jurídico efetivamente praticado. Veja-se:

[...]

Nesse mesmo sentido, cite-se o acórdão paradigma nº 106-09.343 (Doc. 19). Veja-se:

⁷ No caso concreto, isso significa que os efeitos da venda das BRCs pelos acionistas da Recorrente (ato supostamente simulado) deveria produzir os mesmos efeitos da venda das BRCs pela Recorrente (ato supostamente dissimulado).

[...]

Por esse motivo, mesmo que se pudesse admitir que a intenção da Recorrente foi única e exclusivamente a obtenção de uma economia fiscal como asseverado no acórdão recorrido, o que, por óbvio, é alegado apenas a título argumentativo, fato é que isso não poderia ter sido considerado suficiente para que fossem desqualificadas as operações efetivamente praticadas, como concluiu a Turma Julgadora *a quo*.

Pede, assim, a reforma parcial do acórdão recorrido e o cancelamento integral dos autos de infração.

No tópico IV.11, quanto à **“inaplicabilidade da Teoria do Propósito Negocial”** (matéria nº 13), a Contribuinte deduz que, apesar da demonstração da motivação extrafiscal dos atos praticados, o Colegiado *a quo* concluiu que *a suposta ausência de propósito negocial justificaria a manutenção do lançamento fiscal*. E, contra esta conclusão, o paradigma nº 1201-001.507 evidenciaria que o *“propósito negocial” não é critério válido para se aferir a validade de negócios jurídicos praticados pelos contribuintes*, no mesmo sentido do paradigma nº 1201-002.278.

O acórdão recorrido, assim, teria adotado entendimento dissociado de *qualquer previsão legal no ordenamento jurídico que respalde tal exigência*. Assim, *comprovada a divergência de interpretação quanto à impossibilidade de aplicação da “teoria do propósito negocial” no Direito Tributário brasileiro em casos com situações fáticas similares (necessidade de propósito extrafiscal para validação dos negócios jurídicos)*, pede a reforma parcial do acórdão recorrido para que se determine o cancelamento integral dos autos de infração originários do presente processo administrativo.

Depois do tópico IV.12 (**“existência de propósito negocial em face da existência de estruturas alternativas”**), em matéria (nº 14) que não teve seguimento, a Contribuinte passa ao tópico IV.13 quanto à **“motivação fiscal como propósito negocial”** (matéria nº 15) para demonstrar que o acórdão recorrido *diverge também de decisões proferidas pelo CARF no que diz respeito à possibilidade de a economia fiscal ser considerado um propósito negocial suficiente para fundamentar os atos praticados pelos contribuintes*.

Enquanto o Colegiado *a quo* consignou o entendimento que *a mera busca por uma economia fiscal -ainda que não tenha sido este o fator que justificou a devolução de capital aos acionistas - não poderia ser considerada um propósito negocial válido para justificar a operação analisada nestes autos*, o paradigma nº 1201-001.507 se manifestou no sentido de que *a economia fiscal constitui propósito mais que suficiente para caracterizar o fundamento e a validade dos negócios desenvolvidos pelo Contribuinte*, assim como o paradigma nº 1201-002.278 afirmou, de forma precisa, que *“desta forma, o conceito a ser adotado para definir o propósito negocial deve ser no sentido de considerar a busca pela redução das incidências tributárias, por si, como um propósito negocial válido”*

Pede também por esta razão o cancelamento integral das exigências.

No tópico IV.14 (“**impossibilidade de se questionar a redução de capital nos termos do art. 173 da Lei das S.A.**” –matéria nº 16), a Contribuinte observa que o voto vencedor do acórdão recorrido defende *que a ausência de propósito negocial no caso concreto estaria configurada no desrespeito à legislação societária, mais especificamente ao disposto no art. 173 da Lei das S/A, na medida em que a Recorrente teria realizado uma redução de capital por livre interesse dos sócios e tal hipótese que não estaria autorizada no referido dispositivo legal, mas constata-se no paradigma nº 1301-001.302 a divergência de interpretação acerca dos termos do artigo 173 da Lei das S/A, dado que neste último se estabelece de maneira clara que a redução de capital é hipótese de livre deliberação pelos acionistas de uma sociedade, não cabendo ao Fisco questionar as razões para a sua realização. O mesmo entendimento acerca dos limites para a realização de uma redução capital constaria do paradigma nº 1301-002.761. E adiciona:*

Diante disso, fica absolutamente clara a existência da interpretação divergente suficiente a ensejar a admissibilidade do presente Recurso Especial, já que enquanto o acórdão recorrido é claro ao afirmar que “o capital social somente pode ser reduzido nos casos de absorção de prejuízos e de capital excessivo, e jamais de acordo com o livre interesse dos sócios”, os acórdãos paradigmas se manifestam de maneira diametralmente oposta, reconhecendo a livre apreciação da Assembleia Geral/sócios acerca da realização da redução de capital.

Ou seja, trata-se de uma discricionariedade da companhia, a qual só poderá ser tolhida se não forem cumpridos os requisitos legais que visam à proteção dos direitos dos credores quirografários e dos debenturistas, as únicas figuras que poderiam ser prejudicadas pela referida operação, hipótese que não se subsume ao presente caso.

Diante do exposto, constatada a existência de divergência de interpretação da legislação tributária entre os acórdãos recorrido e paradigmas, quanto aos supostos limites impostos pelo artigo 173 da Lei das S/A para a deliberação pelos acionistas da redução do capital, requer-se a esta E. CSRF a admissibilidade do presente Recurso Especial também quanto a este ponto, com a consequente reforma parcial do acórdão recorrido e cancelamento dos autos de infração em análise.

No tópico IV.15, a Contribuinte defende que “**deslocamento do ganho de capital aos sócios não enseja a aplicação de multa qualificada**” (matéria nº 17). Tal gravame foi mantido pelo Colegiado *a quo* pelo fato que *a Recorrente, mesmo sabendo que poderia ser questionada pelas Autoridades Fiscais posteriormente, teria supostamente praticado atos com o objetivo exclusivo de deslocar o ganho de capital que seria tributado à alíquota de 34% (IRPJ e CSLL) aos seus acionistas.*

A Contribuinte argumenta que ainda que se entenda que não seriam oponíveis ao Fisco os atos praticados pela Recorrente, o que se alega para argumentar, fato é que o deslocamento do ganho de capital aos acionistas não é ato que por si só justifica a exasperação da penalidade. Neste sentido é a decisão do paradigma nº 1401-002.196 que negou provimento a Recurso de Ofício, para confirmar que o mero deslocamento transferência do ganho de capital da pessoa jurídica aos seus sócios não pode ser considerado como ato fraudulento, capaz de ensejar a aplicação da multa qualificada. Também o paradigma nº 1402-002.772 declarou a improcedência

da multa qualificada em caso envolvendo a devolução de capital aos sócios com base no artigo 22 da Lei nº 9.249/95.

Como o Colegiado *a quo* entendeu, *de modo equivocado, que o deslocamento do ganho de capital seria um ato doloso*, pede que seja determinado, *de plano, o cancelamento da majoração da penalidade.*

No tópico IV.16, a Contribuinte argumenta que **“planejamento tributário não enseja a aplicação de multa qualificada”** (matéria nº 18), dado o Colegiado *a quo* considerar que a Recorrente teria incorrido em um planejamento visando unicamente uma economia tributária, o que, em sua visão, revelaria os elementos suficientes à caracterização do dolo e, assim, a aplicação da penalidade em seu percentual majorado, ao passo que o paradigma nº 3301-004.593 firma o entendimento no sentido de que a desqualificação do planejamento tributário do contribuinte não é suficiente para que se exija a multa qualificada, assim como o paradigma nº 2202-003.605 expressa a conclusão de que, ainda que o contribuinte tenha praticado atos visando a diminuição irregular da carga tributária, isso não seria suficiente para ensejar a aplicação da multa qualificada. Complementa que:

Conforme se vê, assim como no caso concreto, analisou-se nos acórdãos paradigma acusações de que os contribuintes teriam, de forma consciente, por meio do planejamento tributário, praticado atos com o objetivo de obter uma eficiência fiscal.

Assim sendo, ainda que se admita o entendimento exposto no acórdão recorrido (fls. 88/89), no sentido de que a Recorrente *“tinha total conhecimento das consequências das operações, deixando claro, ainda, que a intenção da reorganização societária seria apenas para reduzir a carga tributária”*, fato é que os paradigmas mencionados trazem entendimento diverso, cancelando-se a multa qualificada, quando não há intenção de ocultação, mas, apenas, de redução da carga tributária.

Dessa forma, ainda que se admita que o parecer citado pela Redatora do voto vencedor tinha por finalidade a análise “de planejamento tributário” - o que se alega a título de argumento⁸-, não haveria que se falar em intenção dolosa de ocultação, mas, tão somente, em uma busca de uma tributação mais favorável, o que, nos termos das decisões paradigmas trazidas não é suficiente para o agravamento da penalidade.

Em outras palavras, apesar de terem analisados situações fáticas semelhantes, por meio dos acórdãos paradigma essas Turmas Ordinárias chegaram a conclusão diametralmente oposta àquela alcançada pela Turma Julgadora *a quo*, já que entenderam que a intenção do contribuinte em obter uma economia tributária, por meio de planejamento, não caracteriza o elemento doloso necessário à aplicação da multa qualificada.

Assim, também pelo fato de que o planejamento tributário, em si, não configura a prática de ato doloso, pede a reforma parcial do acórdão recorrido, com o consequente cancelamento da multa qualificada no percentual de 150%.

⁸ De fato, como exposto de forma detalhada nos Embargos de Declaração rejeitados, bem como no Recurso Voluntário, no entendimento da Recorrente tal parecer tinha por finalidade a análise de uma operação diversa da que foi efetivamente praticada, qual seja, a constituição de Fundo de Investimento Imobiliário que passaria a deter as BRCs.

Depois de expor os argumentos do tópico IV.17 (“**ad argumentandum - inaplicabilidade da multa qualificada em razão de erro na interpretação da lei**”) – matéria nº 19, que não teve seguimento – a Contribuinte aduz no tópico IV.18 a “**impossibilidade de exigência de multa isolada após o encerramento do ano-base**” (matéria nº 20), observando que o Colegiado *a quo* manteve estas exigências apesar do lançamento ocorrer depois do encerramento dos anos-calendário 2010 e 2011, distintamente do que decidido nos paradigmas nº 1301-001.680 e 1402-001.669, razão pela qual o acórdão recorrido deve ser parcialmente reformado neste quesito.

No tópico IV.19, a Contribuinte afirma a “**impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício**” (matéria nº 21) vez que distintamente do firmado no recorrido, o paradigma nº 1202-001.228 conclui que não há autorização pra tal exigência *mesmo após as alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351/2007 (posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007)*, dado *esta somente ter diferenciado as bases de cálculo das multas de ofício e isolada, porém, mantendo a sua aplicação sobre os mesmos fatos, resultando em bis in idem*. No mesmo sentido seria o paradigma nº 1301-001.680, devendo o acórdão recorrido ser reformado, determinando-se não ser *possível a exigência concomitante da multa isolada e da multa de ofício*.

Os responsáveis tributários Carlos Javier Betancourt e Angel David Ariaz descrevem a acusação fiscal e a imputação que lhes foi feita com fundamento no art. 135 do CTN, bem como os eventos ao longo do contencioso administrativo, e principiam a demonstração das divergências jurisprudenciais no tópico II.a, quanto a “**ausência de análise de prova e parte dos argumentos do Recorrente (art. 59 do Decreto 70.235/72)**”, matéria nº 2 vinculada a paradigmas não admitidos como aptos à caracterização de divergência jurisprudencial. Destacam que *o acórdão a quo deve ser tido como nulo, pois, à evidência, deixa de analisar o fato de as AGE terem sido assinadas pelos acionistas e parte da premissa equivocada sobre a deliberação e o exercício da vontade (“intenção”)*, além de não observar que Carlos Javier Betancourt *na condição de presidente diretor da Bracor e presidente de mesa de assembleia de aprovação de cisão*, assim como Angel David Ariaz, *na condição de diretor financeiro*, jamais teriam *condições de concorrer, sozinho, com o suposto planejamento tributário abusivo, já que, por força de lei, as decisões e operações praticadas pela Bracor devem ser aprovadas por seus acionistas majoritários*. Mencionam a juntada de parecer do Professor Modesto Carvalhosa em embargos de declaração.

No tópico II.b, os responsáveis tratam da “**impossibilidade de inovação dos fundamentos do lançamento**” – matéria nº 22, que não teve seguimento – e passam no tópico II.c ao tema “**erro de fato – premissa equivocada – (art. 59 do Decreto nº 70.235/72)**” – matéria nº 1, que não teve seguimento – aqui apontando que: i) *as atas de assembleia realizadas em 12/08/2010 e 30/09/2010, que resultaram na redução de capital da Bracor foram assinadas e deliberadas por todos os acionistas presentes e não apenas pelos recorrentes*; e ii) o parecer invocado para imputar aos responsáveis a arquitetura das operações com a finalidade de economia fiscal foi *direcionado a todos os acionistas da Bracor*.

No tópico II.d, os responsáveis abordam **“inexistência de infração de lei e de estatuto social – atos legais”** (matéria nº 23, que teve seguimento em sede de agravo), vez que o acórdão recorrido, *ao dizer textualmente que os atos praticados pelos recorrentes, em operação permitida pelo art. 22 da Lei nº 9.249/95, obedeceram à legislação societária e ao estatuto da “Bracor”, retrata a inexistência de ofensa ao art. 135 do CTN.*

Destacam que Carlos Javier Betancourt foi responsabilizado por *ser (i) administrador e acionista minoritário da Bracor, assim como (ii) ter assinado documentos enquanto presidente de mesa nas assembleias em relação às cisões objeto das operações em testilha*, enquanto Angel David Ariaz seria *(i) administrador e acionista minoritário da Bracor, assim como (iii) ter assinado documentos na função de secretário de assembleia em relação às cisões objeto das operações em testilha.*

Referem trecho do acórdão recorrido no qual está reconhecido *explicitamente a inexistência de ato pessoal dos recorrentes em desacordo à legislação societária e ao estatuto da Bracor*, restando prequestionado que Carlos Javier Betancourt *exerceu suas funções de presidente da Bracor, presidente de mesa de assembleia de cisão e de procurador de alguns acionistas* e que Angel David Ariaz *exerceu suas funções de diretor financeiro e de secretário de mesa, ambos nos limites de sus atribuições e, ainda assim, observaram a estrita legalidade societária. E, considerando a assertiva geral de “simulação”, que não é objeto, repise-se, do lançamento de responsabilidade dirigida aos recorrentes, concluem que inexistente a ocorrência de mácula ao art. 135 do CTN.* O paradigma nº 9101-004.163, por sua vez, *salienta que só existe simulação e responsabilidade tributária se apurado pelo fisco a ocorrência do disposto no art. 174, §1º da Lei das S/A, com atuação pessoal do administrador.*

A acusação fiscal e o acórdão recorrido sustentariam a responsabilidade tributária dos recorrentes *somente porque a Bracor buscava uma sugerida economia fiscal em operação de redução de capital, sem fazer qualquer alusão à ocorrência das hipóteses do art. 174, §1º, da Lei das S/A e muito menos a qualquer intervenção pessoal do Recorrente quanto à inadimplência de credores e de crédito tributário vencido.*

Discorrem sobre a divergência em face do paradigma nº 1402-001.477 cuja rejeição foi reafirmada no despacho de agravo e, ao final da demonstração, pedem que o recurso especial seja conhecido e provido nesta parte.

Na sequência, os responsáveis expõem no tópico II.e o tema **“acusação genérica – ausência de registro de infração pessoal – (Art. 135 do CTN)”**; no tópico II.f o tema **“inexistência de dolo – (Art. 135 do CTN e art. 61 do RICARF)”**; no tópico II.g os temas **“A distinção: pessoa jurídica e pessoa física – Economia tributária – Norma individual de responsabilidade tributária (Art. 135 do CTN)”** e **“falta de pagamento de tributo – sujeito passivo – descabimento de responsabilidade (art. 135 do CTN e art. 62 do RICARF – Repetitivo)”**; no tópico II.h o tema **“impossibilidade de aplicação da multa qualificada – (Art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96)”**; e no

tópico II.i o tema “**A personalidade da pena (art. 5º, inciso XLV, da CF/88)**”, correspondentes às matérias nº 24 a nº 29 que não tiveram seguimento em exame de admissibilidade.

À frente adicionam argumentos de direito acerca das divergência suscitadas, sendo que com respeito ao tópico II.d - “**inexistência de infração de lei e de estatuto social – atos legais**” (matéria nº 23) – reiteram que se os recorrentes obedeceram à legislação societária e ao estatuto da Bracor *não cabe a imposição de responsabilidade tributária em operação permitida pelo art. 22 da Lei nº 9.249/95*, mormente se o Colegiado *a quo reconheceu explicitamente a inexistência de ato pessoal dos recorrentes em desagrado à legislação societária, ao estatuto da Bracor e, no caso de Carlos Javier Betancourt, em face do mandato por ele cumprido em nome de alguns acionistas.*

Novamente dizem que *considerando a assertiva geral de “simulação”, que não é objeto, repise-se, do lançamento de responsabilidade dirigida aos recorrentes, inexistente ofensa ao art. 135 do CTN, haja vista que, neste caso concreto, não foi verificada e nem cogitada a hipótese do art. 174, §1º, da Lei das S/A.*

Pedem, assim, o provimento do recurso especial pois *inexistente responsabilidade tributária, em redução de capital, sem que seja constatada a ocorrência do art. 174, §1º, da Lei das S/A.*

Discorrem sobre a *ausência de poder de decisão em relação às cisões, supostamente, alvos de simulação*, reportando *atos legais praticados* pelos recorrentes, para confrontar a afirmação deste poder presente no voto condutor do acórdão recorrido, nos seguintes termos extraídos do recurso especial de Carlos Javier Betancourt, com indicação entre colchetes dos ajustes presentes no recurso especial de Angel David Ariaz:

Sob esta perspectiva, é preciso estabelecer, antes de tudo, os limites de atuação, numa sociedade anônima, (i) dos administradores, (ii) presidente de mesa em assembleia de cisão e (iii) procurador [*por Angel David Ariaz as referências dos itens ii e iii são substituídas por “secretário de mesa”*], assim como (iv) dos acionistas majoritários, para, somente então, indicar e pedir o esclarecimento do venerando acórdão de fls. no tocante aos registros em destaque, consistentes no “poder de decisão” e “real intenção”.

Com efeito, o **PROFESSOR MODESTO CARVALHOSA** consigna a amplitude do exercício das atividades de administrador efetivada pelo Recorrente em relação às operações de cisão *supostamente simuladas*⁹ (doc. 3 - pág. 18):

“Ainda que fique a cargo da administração a realização dos atos preparatórios para a deliberação da operação (tais como a elaboração do protocolo e justificação, e de seus respectivos laudos de avaliação), **será na assembleia geral, mediante a manifestação de voto do acionista controlador, que a cisão será consumada.**” (...)

Não têm, assim, os administradores, qualquer ingerência sobre a própria realização da cisão da sociedade. Constituem, os mesmos, mera instância intermediária de deliberação, voltada somente à verificação da regularidade formal

⁹ Repita-se, a acusação foi de “planejamento tributário abusivo e não de simulação, teros utilizados pela DRJ/SPO e o voto vencedor do v. acórdão.

da operação. Seus deveres e responsabilidades se cingem, neste caso, à análise da conformidade da operação com o interesse social e com os regramentos da Lei Societária." (destaque nosso)

Do mesmo modo, constam no mencionado parecer, os liames da atuação do Recorrente enquanto presidente de mesa [por Angel David Ariaz "enquanto secretário de mesa"] nas assembleias de cisão, que antecederam a alienação de participação societária em análise (doe. 3 - pág. 18/19):

"Nem se diga que o **Presidente e o Secretário da mesa** da assembleia geral que delibere sobre referida operação de cisão tenham algum **poder decisório** sobre a sua aprovação. Trata-se de **função meramente procedimental e instrumental dos trabalhos da assembleia geral**, destinada exclusivamente à verificação do cumprimento dos requisitos de instalação e deliberação das matérias objeto da ordem do dia." (destaque nosso)

O **PROFESSOR MODESTO CARVALHOSA**, na mesma toada, retrata que o procurador só age no interesse e na vontade do acionista, sendo-lhe defeso extrapolar qualquer sentido da intenção delimitada pelo outorgante (doc. 3 - pág. 23):

"Por fim, há que se salientar que a eventual outorga de procuração, por parte de um determinado acionista, aos Consulentes não é o bastante para alterar as conclusões acima apresentadas a respeito do processo de formação da vontade social, sobretudo no que tange às matérias objeto de deliberação da assembleia geral. (...)

"Isso porque há entre o mandante e o mandatário uma relação de *nítido caráter fiduciário*, devendo este último, no exercício dos poderes que lhe forem outorgados, sempre agir de acordo com o interesse e vontade do primeiro. É defeso ao mandatário agir de forma discricionária, contrariamente à orientação que lhe tenha sido dada expressamente pelo mandante no instrumento de procuração, sob pena de incorrer no dever de indenizá-lo por perdas sofridas em razão de tal violação (art. 667, CC)."

[Os dois parágrafos anteriores não constam do recurso especial de Angel David Ariaz]

Vê-se que o Recorrente, na condição de presidente diretor da Bracor, presidente de assembleia de aprovação de cisão e procurador de acionistas, [por Angel David Ariaz "na condição de diretor financeiro e secretário de mesa em assembleia de aprovação de cisão"] não detinha qualquer "poder de decisão" ou atribuição para mascarar "a real intenção" do negócio jurídico, visto que não cabia a ele a **expressão de vontade** de realização da mencionada operação societária. É essa, também, a conclusão do parecerista (doc. 3 - pág. 22):

"Seja porque - enquanto **presidente e secretário das mesas** das respectivas assembleias gerais - suas funções eram meramente instrumentais. Seja porque - enquanto **acionistas minoritários** - as suas vontades não eram determinantes para a formação da vontade da sociedade. Seja porque - enquanto **administradores** - embora fossem titulares de cargos relevantes na sociedade, seu poder decisório era, na hipótese, limitado, na medida em que constituíam mera instância intermediária, cujas atribuições se atinham ao cumprimento de requisitos institucionais da Lei Societária (voltados, e.g., à proteção dos acionistas minoritários e dos credores da sociedade) para submissão da operação à

deliberação de seus acionistas (controladores) em assembleia geral." (destaque nosso)

Bem se constata que o Recorrente exerceu mera função administrativa, intermediária (**instrumental** no dizer do parecerista) distante da possibilidade, de sozinho, alterar ou conduzir a vontade dos acionistas majoritários, que foram efetivamente os entes que decidiram pela realização das cisões e dos negócios jurídicos.

O **PROFESSOR MODESTO CARVALHOSA**, sob este ângulo do **exercício da vontade**, suscitado no voto vencedor do v. acórdão como o cerne da manutenção da responsabilidade tributária do Recorrente, deixa cristalino que o exercício da operação de cisão decorre, sobretudo, dos anseios dos acionistas majoritários (doc. 3 - pág. 17):

"Os controladores são, em linhas gerais, aqueles que impõem sua vontade nas assembleias gerais da sociedade, elegem a maioria de seus administradores e detêm o poder de efetivamente dirigir as atividades sociais para fazer a companhia realizar seu objeto e atender sua função social, na forma do artigo 116 da Lei de S/A"

(...) no que diz respeito a atos de natureza extraordinária, cuja competência decisória é atribuída por lei aos próprios acionistas, não há que se cogitar de qualquer responsabilidade dos administradores. Neste caso, serão, portanto, os **acionistas controladores que, em deliberação tomada em assembleia geral da sociedade, terão a palavra final sobre a sua consumação de referido ato extraordinário.**

É o que se vê, e.g., em relação às *cisões parciais* em questão." (destaque nosso)

Especificamente em relação à expressão de vontade, de intenção, "de poder" e de efetiva realização, a conclusão do aludido parecerista, acerca do caso específico ora tratado, é enfática de que os acionistas majoritários ou controladores são os responsáveis pela concretização de cisão (doc. 3 - pág. 20):

"Isto posto, sob o *regime* da lei societária, é forçoso concluir:

1. que os controladores são responsáveis, perante a companhia e seus demais acionistas, pela conveniência e oportunidade da operação de cisão, bem como por sua adequação ao interesse social;" (destaque nosso)

Verifica-se que, nas operações de cisão e nos demais atos societários, que redundaram nos negócios jurídicos tidos por simulados, a expressão de vontade determinante foi a **dos acionistas majoritários**.

Vale anotar, aliás, **que, conforme devidamente registrado no Livro de Atas de Assembleia Geral da Bracor, as atas das assembleias ocorridas em 12/08/2010 e 30/09/2010 foram assinadas por todos os acionistas¹⁰ (fls. 4.069/4.078)**, tal como reconhecido expressamente pela Agente Fiscal em relação às outras duas cisões e ignorado pelo v. acórdão a quo.

Anote-se, ainda, que as mesmas assinaturas são verificadas no livro de presença dos acionistas da Bracor (fls.4.069.4078). Isso significa dizer que houve expressão da vontade dos acionistas que estavam presentes fisicamente nas cisões. E, do mesmo modo, que,

¹⁰ É importante esclarecer o Recorrente só se tornou acionista da Bracor em 27/12/2010 e, por esse motivo, as atas de assembleia aqui tratadas não foram por ele assinadas nesta condição, mas, apenas e tão somente, como secretário de mesa.

enquanto presidente de empresa, presidente de mesa e procurador de alguns acionistas, [por Angel David Ariaz "enquanto secretário e diretor financeiro"] o Recorrente não poderia impor sua vontade nas cisões.

Por outras palavras, a real vontade para a consecução dos fatos tidos "como planejamento tributário abusivo", de acordo com a legislação de regência e o posicionamento do ilustre jurista Modesto Carvalhosa (doc. 3), foi exercida pelos acionistas majoritários, de fato e, inclusive, formalmente, nos documentos societários que levaram à conclusão das cisões.

À evidência, o Recorrente, na figura de presidente da Bracor, presidente de mesa de assembleia de cisão e de procurador de alguns acionistas [por Angel David Ariaz "na figura de diretor financeiro e secretário de mesa"], não teria como alterar ou imprimir qualquer imposição de vontade aos acionistas majoritários; nem se, efetivamente, quisesse.

Lembre-se, neste aspecto, que o Recorrente tinha posição acionária **irrelevante**¹¹ (4,55%¹²), quando comparada com a posição dos demais acionistas, **notadamente os majoritários**, como atestou a própria fiscalização (fls. 3.066):

Acionista	Acionista desde	Posição acionária em 17/01/2011	%
CARLOS	18/12/2007	7.876.655	4,55%
ITAU	17/12/2007	18.297.683	10,58%
CAMILLA	18/12/2007	213.603	0,12%
SSFIU	18/12/2007	16.300.062	9,42%
BERKLEY	31/12/2008	22.301.555	12,89%
KHL	18/12/2007	22.301.555	12,89%
REEM	18/12/2007	16.300.062	9,42%
EQUITY	30/04/2009	44.402.963	25,67%
BRAD	30/04/2009	1	0,00%
CANDANGO	16/03/2010	16.348.663	9,45%
GONÇALO	23/12/2010	5.900.641	3,41%
ANGEL	27/12/2010	2.029.222	1,17%
COUN	27/12/2010	293.703	0,17%
THIAGO	27/12/2010	400.504	0,23%
		172.966.872	100%

[Por Angel David Ariaz "tinha posição acionária **irrelevante (1.17%)**, quando comparada com a posição dos demais acionistas, **notadamente os majoritários**, como atestou a própria fiscalização (fls. 3.006)]

Quer dizer, ainda que seja entendido que houve, de algum modo, uma tentativa de alteração da "real intenção", o que se admite só para arguir, esta distorção do anseio não adveio de ato do Recorrente, mas, sim, dos acionistas majoritários, que exerceram a vontade de efetivação da cisão e do negócio jurídico.

¹¹ "MEMBRO DE CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO DE SOCIEDADE ANÔNIMA. INAPLICABILIDADE DO ART. 135, III DO CTN E ART. 8º DO DECRETO Nº 1.736/79 - INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. (...)

2. O impetrante não se enquadra na figura do acionista controlador, isto é, aquele que detém a maioria do capital votante da sociedade.

3. Inaplicabilidade do art. 135, III do CTN e art. 8º do Decreto nº 1.736/79, face à inexistência de responsabilidade tributária.

4. Recurso de apelação e remessa oficial improvida."

(TRF da 4ª R., 1ª T. - AMS 54166 - Origem nº 1998.04.01.0565386 - Rel. Des. Ellen Gracie - DJU 12.07.2000, pág. 47/48)

¹² O Embargante detinha 0,01% na 1ª Cisão, objeto desse processo; 0,01% na segunda cisão; e 4,55% na terceira cisão.

Como foi dito e redito acima, apesar de o Recorrente ter participado de todos os atos mediante obediência à lei e ao estatuto social, está-se impondo a consecução de vontade, ainda que, supostamente, viciada ("simulação"), de cisões a ele, pessoa que, na condição presidente de mesa de assembleia, ao procurador e aos acionistas majoritários ou, ainda, acionista minoritário, não poderia exercê-la. A jurisprudência do CARF corrobora o entendimento:

“RESPONSABILIDADE. SÓCIOS E ADMINISTRADORES. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO SUBJETIVA E COMPROVAÇÃO DAS HIPÓTESES DO ART. 135 INCISO III CTN. IMPROCEDÊNCIA. (...)

A mera constatação objetiva da função de administração e/ou presença como titular em instrumento societário, bem como a simples argumentação, genérica e abstrata, de que as atividades das empresas dependem de atos de gestão de pessoas naturais, não são capazes de atribuir responsabilidade a sócio ou a administrador.”

(Acórdão 1402-003.859 – 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, 1ª Seção)

Indispensável, pois, o provimento do recurso especial, dado que Recorrente não detinha "poder de decisão" ou de "alteração da real intenção", notadamente quanto ao fato, corroborado também pelo anexo parecer, que a vontade foi e só poderia ser exercida pelos acionistas majoritários. *(destaques do original)*

Ao final, depois de deduzirem os argumentos de direito acerca das matérias que não tiveram seguimento, os responsáveis tributários ratificam as alegações e provas apresentadas pela Contribuinte em seu recurso especial, destacando que *o cancelamento dos autos de infração repercute para todos os responsáveis solidários*. Pedem, assim, o conhecimento e provimento do recurso especial para reforma parcial do acórdão recorrido, a fim de que seja:

- (i) reconhecido o direito decorrente das razões do recurso especial da Bracor, acima resumidas e já constantes dos mesmos autos processuais, cancelando-se integralmente, ou, quando menos, parcialmente, os lançamentos de IRPJ e CSLL além de todas as condenações dele advindas, em razão das razões lá especificamente arguidas e aqui sintetizadas, uma a uma, além da relação de causa e efeito; e, de qualquer forma,
- (ii) cancelada **integralmente a imposição de responsabilidade tributária** do Recorrente, em relação a todos os valores exigidos da Bracor (IRPJ, CSLL, juros, multa qualificada e isolada); e/ou, na pior das hipóteses,
- (iii) cancelada a aplicação das **multas**, em virtude de sua natureza punitiva e personalíssima, impossível de ser estendida por responsabilidade tributária ao Recorrente já que imputada especificamente a terceiro, no caso a Bracor. *(destaques do original)*

Os autos foram remetidos à PGFN em 29/04/2021 (e-fls. 9655), e retornaram em 14/05/2021 com contrarrazões (e-fls. 9656/9676) nas quais a PGFN questiona o conhecimento do recurso especial, nos seguintes termos:

O acórdão recorrido analisou operação de reorganização societária realizada pelo contribuinte com redução de capital e a entrega de bens e ativos aos sócios. O colegiado a quo acatou a tese da fiscalização de que as operações em questão não possuem propósito

negocial e que tiveram como objetivo reduzir a tributação no ganho de capital que seria obtido pela atuada e que por esta razão constituem planejamento tributário inoponível ao fisco.

O voto vencedor do acórdão recorrido analisou a substância e o propósito das operações realizadas para concluir pela ocorrência de simulação e adotou a tese de que “O artigo 22 da Lei nº 9.249/95 não é um dispositivo legal que autoriza o contribuinte alterar a realidade fática do negócio, por meio de redução de capital e transferência de ativos e bens, tão somente para permitir a tributação do ganho de capital na pessoa física do sócio, e não na pessoa jurídica.”

Questionamos, preliminarmente, a subdivisão do recurso especial da contribuinte que **quanto a aplicação e a extensão do art. 22 da Lei nº 9.249/95 foi apresentados em 10 (dez) tópicos diferentes** com a apresentação de **15 paradigmas**. Os seguintes tópicos são indicados como relacionados ao citado art. 22 (ver quadro constante das e-fls. 6684 a 6687): itens IV.1, IV.2, IV.3, IV.4, IV.5, IV.6, IV.7, IV.11, IV.12 e IV.13; destes os 8 primeiros foram admitidos. A maioria desses tópicos trata também da análise do propósito negocial.

O despeito dos “tópicos” acima tratarem basicamente da extensão do art. 22 da Lei nº 9.249/95 e da existência e possibilidade de análise do propósito negocial das operações societárias e dos dispositivos legais invocados serem coincidentes, cada um daqueles tópicos foi analisado como matéria autônoma.

Data vênia, parece-nos que para cada elemento de convicção exposto pelo voto vencedor dentro de cada uma das matérias analisadas, foi feito um tópico distinto com apresentação de diferentes paradigmas.

A subdivisão de cada matéria em análise em diversas teses autônomas a partir de cada elemento de convicção utilizado para construção do voto condutor não guarda coerência com a lógica voto recorrido e acaba sendo uma maneira de se burlar a regra do § 7º do art. 67 do RICARF que prevê a apresentação de até 2 (duas) decisões divergentes por matéria. De modo que entendemos necessária a revisão do exame de admissibilidade procedido de modo que se fixe a utilização de apenas dois paradigmas por matéria objeto de insurgência. *(destaques do original)*

No mérito da exigência principal, defende que o acórdão recorrido seja mantido por seus próprios fundamentos, adicionando que:

O acórdão recorrido ser mantido por seus próprios fundamentos e pelas razões de fato e de direito expostas nas Contrarrazões ao Recurso Voluntário apresentadas pela Fazenda Nacional.

A Constituição Federal de 1988 consagrou os princípios da capacidade contributiva e da igualdade na repartição dos encargos tributários, ao lado da liberdade de auto-organização. Portanto, cabe ao aplicador da lei, ao analisar o caso concreto, levar em consideração tanto a liberdade de contratar quanto a igualdade na repartição dos encargos tributários.

Em matéria de planejamento tributário, a interpretação literal da lei e a consideração meramente formal dos negócios jurídicos significa maximizar a liberdade do contribuinte em detrimento dos demais valores consagrados pela CF/88. No limite, é possível dizer que os contribuintes mais ricos poderiam escolher pagar ou não tributos, eis que têm acesso a formas mais sofisticadas de estruturação de seus negócios jurídicos, de modo a afastar-se, ainda que formalmente, da hipótese de incidência instituída por Lei.

Por outro lado, e até mesmo independentemente do influxo dos princípios acima mencionados, não é viável entender que o direito tributário, ao contrário dos demais ramos do direito, não admite os métodos de interpretação sistemática e teleológica, ao lado da interpretação literal. A interpretação sistemática e teleológica da lei e dos fatos são instrumentos técnicos para a reconstrução do sentido normativo. Em verdade, sua utilização é imperativa em direito tributário, em face da notória complexidade da legislação fiscal, que recorre, normalmente, a tipos “abertos”, cuja interpretação literal, normalmente, é inconclusiva.

Ora, diante desses fundamentos, **a eventual repulsa aos efeitos fiscais de negócios jurídicos voltados exclusivamente para a obtenção de economia tributária encontra-se perfeitamente fundada em interpretação teleológica e sistemática da lei e dos fatos, que tenha em vista a concretização de princípios constitucionais de igualdade, a par de princípios constitucionais de liberdade.** Nesse contexto, o enquadramento do planejamento tributário abusivo em ilícitos civis, como abuso de direito ou fraude à lei representa, na verdade, juízo adicional ao processo de interpretação e enquadramento dos fatos à lei com base em interpretação teleológica, acima referida, sem carga decisiva ou peremptória para a lavratura do auto de infração. Para o lançamento (art. 142 do CTN) é necessário o enquadramento dos fatos à lei, para o qual basta a interpretação da norma e dos fatos. Com efeito, para fins tributários, mesmo que, a princípio, possa haver uma “coincidência” entre a intenção das partes e os atos jurídicos formalizados, ainda assim tais poderão não surtir efeitos jurídicos tributários, se, analisados sob uma perspectiva sistêmica, revelarem que foram materializados com o fim único de eximir as partes de uma tributação específica.

Sobre os efeitos dos atos com simulação, fraude, abuso de forma ou direito, no âmbito tributário, a jurisprudência que dimana do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais há muito firmou entendimento no sentido que, mesmo que o negócio jurídico se apresente isento de vícios formais, **o Fisco poderá desconsiderar os efeitos jurídicos tributários se comprovado que a pretensão das partes ao celebrar o negócio jurídico foi exclusivamente fugir à tributação.**

Aspecto relevante a ser apreciado é o instituto da redução de capital das pessoas jurídicas. Isso porque quando a redução de capital é efetivada simplesmente para viabilizar um planejamento tributário, a consequência pode ser o comprometimento da própria sociedade empresária. Com efeito, basta lembrar que o capital social consiste em elemento base das pessoas jurídicas, tendo em vista que serve para delimitar a responsabilidade dos sócios perante credores, além de ser o último recurso para honrar dívidas com credores. Daí porque não é possível admitir operações de redução de capital que implique desvirtuamento de sua finalidade – seja sob a perspectiva jurídico-societária ou econômica.

Feitas essas considerações, cumpre verificar o conceito legal e doutrinário do instituto da redução de capital, a fim de determinar se as operações realizadas pela contribuinte observaram os requisitos exigidos para o seu reconhecimento. A Lei nº 6.404, de 1976, por meio do seu artigo 173, abaixo citado, estipula que poderá haver redução de capital apenas nos casos de absorção de perdas e de capital excessivo.

*Art. 173. A assembleia-geral poderá deliberar a redução do capital social **se houver perda, até o montante dos prejuízos acumulados, ou se julgá-lo excessivo.***

§ 1º A proposta de redução do capital social, quando de iniciativa dos administradores, não poderá ser submetida à deliberação da assembleia-geral sem o parecer do conselho fiscal, se em funcionamento.

§ 2º A partir da deliberação de redução ficarão suspensos os direitos correspondentes às ações cujos certificados tenham sido emitidos, até que sejam apresentados à companhia para substituição. [destaques não constam do original]

O mesmo regramento é encontrado no art. 1.082 da Lei nº 10.406, de 2002, que disciplina o regime jurídico das sociedades empresárias do tipo responsabilidade limitada:

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. [destaques não constam do original]

Recorrendo ao magistério de Modesto Carvalhosa¹³, é possível aferir a razão pela qual a **legislação restringe a possibilidade de redução do capital social das sociedades**. A limitação decorre do **princípio da imutabilidade do capital social**, o qual deve ser imutável em face da sua dupla finalidade, **garantir tantos os interesses dos acionistas como dos credores da sociedade**. O ilustre autor assim se pronuncia sobre a questão:

*A norma ora comentada e a seguinte **procuram assegurar a integridade do capital social**, dentro dessa relatividade da sua expressão patrimonial. Sendo a **redução do capital** uma das formas de sua **modificação que mais pode afetar os direitos dos credores**, estabeleceu a lei que tal **diminuição será da competência exclusiva e indelegável da assembleia geral, restringindo as hipóteses** em que poderá o conclave deliberar a respeito.*

*É ainda dentro dessa relatividade que **se deve entender o capital social como cifra imutável e permanente, modificável apenas se cumpridas rigorosamente as formalidades legais prescritas**.*

*O capital social não é formado por uma massa separada do patrimônio ou por uma parte do ativo da sociedade, mas configura-se como um **débito diante dos acionistas**, razão pela qual consta do passivo no balanço, ainda que não exigível. Por outro lado, o capital é um “fictio jurs” estabelecida para a **salvaguarda dos credores da companhia**.*

Tendo que permanecer sem mudança, a não ser que seja reduzido ou aumentado na forma devida, os lucros e os prejuízos do exercício não devem ser creditados ou diminuídos da conta do capital, mas colocados em posição especial no balanço.

*É dessa forma que a **integralidade do capital social representa garantia de estabilidade e possibilidade de cumprimento das obrigações assumidas pela companhia**.*

*A mudança, pela sua **redução, dentro dos estritos limites da lei**, não derroga o princípio da imutabilidade. Não obstante, tendo em vista a função que tradicionalmente possuía nas legislações do direito continental – instrumento*

¹³ CARVALHOSA, Modesto. Comentários à lei de sociedades anônimas. 3º volume: artigos 138 a 205. 5 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 688.

absoluto de equilíbrio entre os interesses dos credores e dos acionistas –, a redução do capital social somente penetrou nas legislações do século XIX, porque até então se considerava a sua diminuição como derrogação do princípio da imutabilidade. [destaques não constam do original]

Vê-se, portanto, **a excepcionalidade com que uma sociedade pode reduzir o seu capital**. A partir do princípio da imutabilidade do capital social, **este somente pode ser reduzido nos casos de absorção de prejuízos e de capital excessivo**. Logo, os acionistas não podem reduzir o capital de uma sociedade de acordo com o seu livre interesse, ignorando o conteúdo e a finalidade das normas que disciplinam esse ato societário.

Além disso, cumpre lembrar que o capital social de uma pessoa jurídica serve como fonte de recursos para liquidar passivos, caso o ativo da pessoa jurídica não seja suficiente. Implica dizer que os recursos aportados no capital social são de interesse dos credores, visto que podem servir para honrar compromissos assumidos pela pessoa jurídica. Nessa perspectiva, como admitir como juridicamente válida uma redução de capital que apresenta uma motivação declarada que não é verdadeira e um motivo verdadeiro omitido pelos sócios? A justificativa apresentada a terceiros – o que inclui a Fazenda Nacional –, para reduzir o capital, realmente pode ser distinta da verdadeira motivação dos sócios? Os credores privados concordam com esse raciocínio, ou isso somente se aplica ao Fisco?

Nesse ponto, vale a pena retomar os ensinamentos de Modesto Carvalhosa, citados acima, de onde se extrai que há um racional principiológico por traz da legislação que elencou o excesso de capital como uma das situações que autoriza a redução de capital. Com efeito, há outros interesses envolvidos no bom funcionamento de uma sociedade empresária, o que exige gestão responsável dos recursos da pessoa jurídica – dentro os quais estão os recursos aportados a título de capital social. O esvaziamento patrimonial da pessoa jurídica tem potencial para prejudicar os interesses dos credores da sociedade – inclusive os funcionários, por eventuais passivos trabalhistas –, pode afetar o regime de responsabilidade dos sócios – notadamente, no caso de sociedades empresárias de responsabilidade limitada –, além de causar desequilíbrio entre o porte econômico da sociedade empresária e o seu capital social. Assim, ao interpretar a legislação societária, deve-se ter essa lógica como parâmetro.

Não há a menor dúvida de que o capital social somente pode ser reduzido se corresponder a um dos dois motivos elencados na legislação societária. Isso não quer dizer, porém, que seja possível inserir em uma ata de Assembleia de acionistas justificativas meramente formais, que não condizem com a materialidade dos fatos praticados. Esse tipo de raciocínio contraria não só a esfera jurídica dos atos societários, mas também qualquer noção de atos negociais legítimos. Significa dizer que a motivação apresentada para a redução de capital deve ser verdadeiramente o excesso de capital, e não uma artificialidade, construída tão somente para viabilizar um planejamento tributário.

Além disso, na linha do que fora exposto anteriormente, no momento de avaliar se o negócio jurídico é válido perante a Fazenda Pública, pode-se adotar como balizas os seguintes aspectos:

- a) **As partes contratantes não possuem outro objetivo senão afastar a tributação.**
- b) **Os substratos dos atos praticados são alheios às finalidades dos institutos utilizados e não correspondem à verdadeira vivência dos riscos dos negócios.**

Em situações semelhantes a dos presentes autos, em que o recorrente não logrou demonstrar o conteúdo econômico da operação desconsiderada, o CARF já validou diversos lançamentos em que a fiscalização desconsiderou reorganizações societárias que mascaravam o propósito específico de alterar algum dos elementos da operação com vistas a diminuir a carga tributária ou subtrair integralmente o pagamento de tributos. A Primeira Turma da Segunda Câmara da Segunda Seção de Julgamento do e. CARF proferiu o Acórdão n. 2201-002.666, que analisou a criação de duas pessoas jurídicas em território estrangeiro, artificialmente colocadas como objeto da operação de alienação havida entre as partes, com a finalidade exclusiva de descaracterizar a venda de ativos situados no Brasil.

Transcreve-se a ementa do julgado no que pertinente:

Período de apuração: 30/11/2001 a 30/12/2001

IRRF. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS SITUADOS NO BRASIL. SOCIEDADE ALIENANTE NO EXTERIOR. INTERPOSIÇÃO DE SOCIEDADES ESTRANGEIRAS.

É responsabilidade do adquirente, na condição de responsável tributário, a retenção e o recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre o ganho de capital de residentes ou domiciliados no exterior na alienação de bens situados no Brasil. **Devem ser desconsideradas as interposições de empresas no exterior, por meio de conduta planejada, para simular uma situação diferente da real alienação, sendo o ganho de capital apurado no momento em que a compra e venda foi definitivamente constituída.** [destaques não constam do original]

Sobre o ponto, acresce transcrever excerto do inteiro teor do voto proferido no julgamento:

Sobre o primeiro ponto, como já foi observado no item anterior, **descabe as observações de que o negócio foi de um jeito, mas poderia ser de outro, pois não se está apreciando nestes autos o que poderia ter sido feito, mas o que de fato os elementos constantes dos autos permitem compreender:** que a operação consistiu, efetivamente, **na aquisição pela COSAN S. A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO das quotas emitidas pela empresa ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO**, pessoa jurídica residente no Brasil, pertencente ao Grupo EXXOMMOBIL, sediado na Holanda, com **a interposição de duas cooperativas sem qualquer propósito negocial.** E, na qualidade de responsável tributário pela retenção do IRRF, a adquirente responde objetivamente por eventual parcela do imposto não paga, haja vista que substitui o contribuinte, tal qual como fundamentado no auto de infração, nos termos do art. 26 da Lei nº 10.833, de 2003, *in verbis*": [destaques não constam do original]

Finaliza afirmando a *possibilidade de aplicação da multa isolada após o encerramento do período-base e de forma concomitante com a multa de ofício*, vez que a Contribuinte optou pelo regime de estimativa e o descumpriu. Refere as distinções entre a multa de ofício proporcional e a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, conclui que foram cometidos dois ilícitos e entende que eventual provimento do recurso configuraria *nova hipótese de dispensa da multa isolada não prevista na legislação*. Cita julgados favoráveis à exigência concomitante.

Reproduz, ainda, argumentos em favor da cobrança de juros sobre a multa de ofício e invoca excertos do voto vencedor do acórdão recorrido em favor da responsabilização dos administradores.

Requer, assim, que:

Em face do exposto, pugna a Fazenda Nacional que quanto a extensão do art. 22 da Lei nº 9.249/95 e a existência e a possibilidade de análise do propósito negocial das operações societárias seja o recurso do contribuinte analisado, apenas, em face dos dois primeiros paradigmas apresentados para cada matéria, e, no mérito, requer seja negado provimento ao recurso especial do contribuinte, mantendo-se a decisão recorrida em relação às matérias ora tratadas.

VOTO VENCIDO

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

A Contribuinte contesta a admissibilidade do recurso fazendário com respeito à “divergência específica sobre a compensação”. Diz que nestes autos não se discute *possibilidade de ser aceito, nos autos de processo administrativo em que se discute um lançamento de ofício, pedido de compensação dos débitos tributários exigidos com créditos detidos pelo próprio contribuinte, mas sim se o Fisco, ao requalificar os negócios jurídicos efetivamente praticados pelos contribuintes, no exercício do lançamento fiscal, atividade prevista no artigo 142 do CTN, deve atribuir todos os efeitos fiscais decorrentes dessa requalificação, em especial o reconhecimento do crédito oriundo dos recolhimentos feitos em razão das alienações que conseqüentemente foram desqualificadas*. Assim, além de não prequestionada a matéria, haveria dessemelhança entre os fatos e o direito discutido nos casos comparados.

Inicialmente registre-se que a Súmula CARF nº 176 não impede o conhecimento integral do recurso fazendário, porque dispõe especificamente que *o imposto de renda pago por sócio pessoa física, em tributação definitiva de ganho de capital, pode ser deduzido do imposto de renda exigido de pessoa jurídica em razão da requalificação da sujeição passiva na tributação da mesma operação de alienação de bens ou direitos*, e o caso presente tem em conta, também, a dedução de imposto de renda retido na fonte sobre ganho de capital destinado a sócio estrangeiro.

O recurso especial, neste ponto, teve seguimento com base nos dois paradigmas indicados.

Com respeito ao primeiro – Acórdão nº 108-08.231 – observou-se que *dada a precariedade de informações constantes do relatório e do próprio voto proferido no paradigma, não é possível afirmar que não se tratam de situações fática similares*. Considerando, assim, que

em ambos os julgados os recorrentes solicitaram a compensação de valores autuados com outros que julgavam possuir como crédito junto à Fazenda Nacional, o exame de admissibilidade concluiu pela existência de divergência jurisprudencial, na medida em que foram opostas as conclusões deduzidas pelos diferentes Colegiados do CARF.

Também vislumbrou-se similitude suficiente em face do segundo paradigma – Acórdão nº 201-79.480 – no qual firmou-se *que não tem guarida a arguição, em sede de impugnação de compensação de débitos lançados com créditos de outros tributos que o contribuinte eventualmente possa ter perante a Receita Federal, pois, tratam-se, os débitos lançados no auto de infração, de crédito tributário não definitivamente constituído e, dessa forma, o agente fiscal não teria competência para extinguir, de ofício, débitos ainda não definitivamente constituídos, posto que esta deve seguir os ditames da IN SRF nº 600/2005.*

O primeiro paradigma tem em conta pedido de aproveitamento de créditos para redução de valores lançados de ofício. A referida *precariedade de informações* apenas permite cogitar que o sujeito passivo, optante pelo Simples Federal, ao ter seu lucro arbitrado, pediu o aproveitamento de valores antes recolhidos, o que foi negado sob o entendimento de que a autoridade julgadora não teria competência para apreciar originalmente o pleito¹⁴.

Já o segundo paradigma traz alegação do sujeito passivo de que no lançamento de ofício *não foi efetuada a compensação dos débitos apurados com os créditos tributários declarados e não ressarcidos, como manda o art. 12 da IN SRF nº 21/97.* Compreendendo que o sujeito passivo pretendia a *compensação de débitos lançados com créditos de outros tributos que o contribuinte eventualmente possa ter perante a Fazenda Nacional,* o outro Colegiado decidiu que não competia à autoridade lançadora *lançar mão de créditos do contribuinte para extinguir obrigação ainda não definitivamente constituída.*

Nota-se que em ambos os paradigmas inexistente qualquer alegação de vinculação entre a origem do direito creditório e o fato gerador autuado. Daí porque se fala em “compensação” de créditos e afirma-se a incompetência da autoridade lançadora para reconhecer o direito e aproveitá-lo para liquidar os débitos apurados. O primeiro paradigma até aparenta tangenciar este aspecto, mas não há qualquer enfrentamento específico neste sentido, sendo a questão solucionada como se não houvesse aquela vinculação.

O voto condutor do acórdão recorrido, por sua vez, tem em conta que os créditos correspondem a pagamento do próprio tributo lançado. Veja-se:

Em sua defesa, a BRACOR requer que os pagamentos a título de imposto de renda retido na fonte, recolhidos pelas pessoas que atuaram como vendedoras das BRCs, sejam aproveitados para compensar o crédito tributário lançado.

¹⁴ Decisão que aparentemente contraria o entendimento posteriormente sumulado, no sentido de que "Na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuados nessa sistemática, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada" (Súmula CARF nº 76).

De fato, os recolhimentos, tanto dos sócios pessoas físicas (imposto de renda incidente sobre o ganho de capital declarado em suas DIRPF), quanto as retenções do imposto de renda na fonte quando a adquirente situava-se no exterior, **incidiram sobre as mesmas operações da venda das BRCs**, cujo ganho de capital está sendo tributado no presente lançamento, mas tendo como sujeito passivo a própria BRACOR. Mas não se pode esquecer que o principal objetivo da atividade de fiscalização é que sejam constituídos **os créditos tributários incidentes sobre estas operações de venda**, e que sejam de fato recolhidos aos cofres públicos. Ora, **ainda que o recolhimento tenha sido efetuado por sujeito passivo diverso, já houve ingresso de tributos relativos a estas operações**. Não seria sequer justo, tendo em vista o prazo concedido ao Fisco para revisar a apuração do imposto devido, impor àqueles que recolheram indevidamente que peçam a compensação nos termos do artigo 74 da Lei nº 9.430/96. É quase certo que já tenha ocorrido a decadência do direito à restituição do indébito, como já ocorreu no presente caso.

Neste sentido, transcrevo trecho do voto do Acórdão nº 1103-001.016, da lavra do ilustre Conselheiro André Mendes de Moura, citado no recurso voluntário:

Entendo que, neste caso, os valores pagos a título de imposto de renda pessoa física devem ser considerados, na apuração do crédito tributário em debate. Ainda que por um caminho tortuoso, **parcela do crédito tributário constituído por meio de lançamento de ofício de IR13.3 foi paga**, e por isso deve ser levada em conta. Por outro lado, o crédito tributário referente à CSLL permanece intacto

Pelo exposto, voto por dar provimento quanto a esta matéria, para que os pagamentos efetuados pelas pessoas ligadas sejam utilizados para compensar o lançamento de IRPJ. *(negrejou-se)*

Assim, frente a pagamento que se afirma referente ao tributo lançado nestes autos, o Colegiado *a quo* supera o óbice de tal pagamento ter sido efetuado por outro sujeito passivo, e o admite para reduzir a exigência promovida com acréscimo de multa de ofício.

A situação fática é substancialmente distinta da tratada no paradigma nº 201-79.480, que referia direitos creditórios sem qualquer vinculação com a exigência promovida. Em circunstâncias semelhantes, este Colegiado já rejeitou este paradigma, concordando com o voto da Conselheira Lívia De Carli Germano no Acórdão nº 9101-006.104¹⁵:

O recurso se volta contra a permissão do acórdão recorrido para se *“deduzir dos tributos lançados na atuada, os tributos pagos pela empresa Novo Humaitá S/A (incorporada pela atuada)”*.

Por outro lado, sustenta a Fazenda Nacional que os paradigmas seriam aptos a demonstrar que *“a inobservância das prescrições legais atinentes à compensação impediria o reconhecimento desta no procedimento de lançamento de ofício”*, indicando trechos do voto condutores de tais precedentes quando estes analisam a impossibilidade de se proceder à compensação de valores de ofício.

¹⁵ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

Neste sentido – e sem me manifestar, nesta esfera de conhecimento do recurso especial, sobre a procedência de tais argumentos – compreendo que, para fins de admissibilidade do recurso especial, o requisito do cotejo analítico foi preenchido pela Fazenda Nacional.

Quanto à alegação de que os precedentes teriam interpretado legislação diferente, verifico que o voto condutor do acórdão recorrido justificou a dedução de tributos na sucessão universal que ocorre por ocasião da incorporação, indicando expressamente os dispositivos legais acerca de tal matéria, *in verbis*:

(...) considero devida a dedução dos tributos lançados na autuada, os tributos pagos pela empresa da Novo Humaitá na OAS/SA, com fulcro nos artigos 1.116, do Código Civil (Lei nº 10.406/2002) c/c artigo 227, da Lei nº 6.404/76 e artigo 132, do CTN, *verbis*:

Lei nº 10.406/2002

"Art. 1.116. Na incorporação, uma ou várias sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações, devendo todas aprová-la, na forma estabelecida para os respectivos tipos." (grifos nossos)

Lei nº 6.404/76

"Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações." (grifos nossos)

CTN

"Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas."

110. Os diplomas normativos são claros no sentido de que a incorporação gera não só obrigações, mas direitos advindos a empresa incorporada. Logo, o direito ao aproveitamento dos créditos, quando da operação de incorporação, decorre da própria sucessão tributária, sob pena de se verificar tributação em duplicidade. Há a sucessão universal das obrigações e dos direitos da sucedida/incorporada.

(...)

Por outro lado, os acórdãos indicados como paradigma não tratam de incorporação ou de sucessão universal, e sequer tangenciam a legislação acima citada.

O acórdão 9303-003.146 tratou de auto de infração lavrado em virtude da apuração de divergência entre valores declarados e valores recolhidos, e nele discutiu-se se o contribuinte, que deixou de recolher determinados valores que eram devidos em um período e recolheu valores a maior em outros, poderia solicitar que os valores recolhidos a maior fossem compensados.

Já o acórdão 201-79.480, a situação é de cobrança, por responsabilidade tributária, de IOF que deixou de ser retido e recolhido em operações de mútuo entre pessoas jurídicas coligadas. Da mesma forma, a contribuinte alegou como matéria de defesa a necessidade de compensação do valor lançado com crédito de outros tributos. O voto condutor então afirma o "*incabimento da arguição, em sede de impugnação, de compensação de débitos lançados com créditos de outros tributos que o contribuinte eventualmente possa ter*

perante a Fazenda Nacional”, justificando tal impossibilidade no fato de que “a compensação se processa após definitivamente constituído o crédito tributário”.

Como se percebe, de fato não há qualquer aproximação entre as legislações interpretadas pelos precedentes recorrido e paradigmas, restando de fato impossível a caracterização de algum tipo de divergência jurisprudencial.

Registre-se que esta Conselheira, à época, declarou seu voto nos seguintes termos:

A PGFN contesta o acórdão recorrido na parte em que deu provimento parcial ao recurso voluntário *para deduzir dos tributos lançados na autuada, os tributos pagos pela empresa Novo Humaitá S/A (incorporada pela autuada)*. Para tanto, suscitou dissídio jurisprudencial em face dos paradigmas nº 9303-003.146 e 201-79.480, asseverando que *a e. Turma julgadora acabou por autorizar compensação sem observância do procedimento próprio e em dissonância com as prescrições legais atinentes à referida forma de extinção do crédito tributário, mais especificamente os arts. 156, II, e 170, do CTN, e os arts. 73 e 74 da Lei n. 9.430/96, o que impediria o reconhecimento de eventual compensação no procedimento de lançamento de ofício*. Isto porque admitiu-se a compensação automática, sem pedido de compensação, apenas mediante alegação em matéria de defesa.

O paradigma nº 9303-003.146 tratou de pretensão do sujeito passivo que, submetido a exigência de tributo não recolhido em determinado período, referiu os recolhimentos a maior apurados em outros períodos, no mesmo procedimento fiscal, como créditos que deveriam reduzir os valores exigidos. Decidiu-se, ali, que não compete ao julgador administrativo reconhecer tais créditos de recolhimento a maior, devendo o sujeito passivo pleitear seu reconhecimento e compensação. Logo, trata-se de débitos e créditos de um mesmo sujeito passivo, de um mesmo tributo, mas verificados em períodos de apuração distintos.

O paradigma nº 201-79.480, de outro lado, teve em conta créditos diversos detidos pelo sujeito passivo e apresentados como moeda para liquidação de exigência de IOF apurado em procedimento de ofício. Tratava-se, portanto, de débitos e créditos de períodos diferentes e possivelmente de tributos diferentes.

No presente caso, o Colegiado *a quo* admitiu que os recolhimentos de Contribuição ao PIS e de COFINS promovidos por Nova Humaitá S/A reduzissem as exigências de IRPJ e CSLL formuladas em face da Contribuinte. Releva notar que a autoridade lançadora, ao imputar à autuada o ganho de capital reconhecido e tributado por Nova Humaitá S/A, deduziu do IRPJ e da CSLL apurados o IRPJ e a CSLL pagos por Nova Humaitá S/A. Já em relação à Contribuição ao PIS e à COFINS, ponderou que os recolhimentos feitos por Nova Humaitá S/A seriam indevidos, mas não compensados *por não haver lançamento de PIS e Cofins na presente fiscalização, devendo ser solicitada a restituição dos valores pagos indevidamente*.

A objeção inicial a esta dedução, assim, guardaria alguma similitude com a discussão presente no paradigma nº 201-79.840. Contudo, nota-se que a questão não foi decidida sob esta ótica no acórdão recorrido, consoante expresso no voto vencido da ex-Conselheira Gisele Barra Bossa, vencedor nesta parte:

109. Por fim, caso reste vencida no reconhecimento da nulidade dos lançamentos por vício material, considero devida a dedução dos tributos lançados na autuada, os tributos pagos pela empresa da Novo Humaitá na OAS/SA, com fulcro nos

artigos 1.116, do Código Civil (Lei nº 10.406/2002) c/c artigo 227, da Lei nº 6.404/76 e artigo 132, do CTN, verbis:

Lei nº 10.406/2002

"Art. 1.116. Na incorporação, uma ou várias sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações, devendo todas aprová-la, na forma estabelecida para os respectivos tipos." (grifos nossos)

Lei nº 6.404/76

"Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os **direitos e obrigações**." (grifos nossos)

CTN

"Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas."

110. Os diplomas normativos são claros no sentido de que a incorporação gera não só obrigações, mas direitos advindos a empresa incorporada. Logo, o direito ao aproveitamento dos créditos, quando da operação de incorporação, decorre da própria sucessão tributária, sob pena de se verificar tributação em duplicidade. Há a sucessão universal das obrigações e dos **direitos** da sucedida/incorporada.

111. O próprio CARF já se manifestou no sentido de que devem ser aproveitados na apuração do crédito tributário da incorporadora os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica cuja operação tenha sido desconsiderada.

Confira-se:

" (...) SIMULAÇÃO Não se caracteriza simulação para fins tributários quando ficar incomprovada a acusação de conluio entre empregador, sociedade esportiva, e o empregado, técnico de futebol profissional, por meio de empresa já constituída com o fim de prestar serviços de treinamento de equipe profissional futebol.

MULTA QUALIFICADA DE OFÍCIO

Para que a multa de ofício qualificada no percentual de 150% possa ser aplicada é necessário que haja descrição e incontestada comprovação da ação ou omissão dolosa, na qual fique evidente o intuito de sonegação, fraude ou conluio, capitulado na forma dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, respectivamente.

APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS

Devem ser aproveitados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos da pessoa física, base de cálculo de lançamento de ofício.(grifos nossos)

(Acórdão nº 106-14.244, Processo Administrativo nº 11020.003823/2003-26), Rel. Cons. José Ribamar Barros Penha, julgado em 20/10/2004).

"PIS DESCONSIDERAÇÃO DA ATIVIDADE EXERCIDA NECESSIDADE DE READEQUAÇÃO DE TODA A SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA DAS PESSOAS JURÍDICAS

ENVOLVIDAS – Quando a fiscalização descaracteriza os negócios jurídicos realizados (no caso consócio de empresas), a formalização de exigências fiscais deve levar em conta a situação tributária de todas as pessoas jurídicas envolvidas, sob pena de se verificar tributação em duplicidade."(grifos nossos)

(Acórdão nº 107-08.958, Processo Administrativo nº 10882.003953/2003-56), Rel. Cons. Luiz Martins Valero, julgado em 29/03/2007).

112. Diante do exposto, na remota hipótese deste douto colegiado entender pela manutenção da decisão de piso, devem ser deduzidos dos tributos lançados na autuada (ora Recorrente), os tributos pagos pela empresa Novo Humaitá S/A (empresa incorporada). *(destaques do original)*

A questão, assim, foi analisada sob a ótica da titularidade do crédito, afirmando-se a possibilidade de compensação em razão da sucessão verificada entre as pessoas jurídicas. Nada se disse acerca da impossibilidade de compensação de tributos de espécies diferentes, única objeção presente na acusação fiscal, que já havia admitido a compensação dos recolhimentos de IRPJ e CSLL promovidos pela Nova Humaitá S/A em razão da operação submetida à tributação na Contribuinte. O acórdão recorrido sequer explicita como deve ser promovido o aproveitamento destes créditos para os quais a autoridade lançadora deduziu fundamentos específicos para sua dedução, qual seja, a inexistência de débitos de Contribuição ao PIS e de COFINS lançados contra a Contribuinte.

Ou seja, o recorrido apenas decide pela possibilidade de aproveitamento dos recolhimentos se promovidos pelo mesmo sujeito passivo, ainda que esta identidade se estabeleça por sucessão. Cumpria à PGFN ter oposto embargos de declaração para que o Colegiado *a quo* se manifestasse acerca da afirmação daquele entendimento na hipótese de os tributos deduzidos serem de natureza distinta dos tributos lançados, esclarecendo por que não prevaleceria a objeção posta pela autoridade fiscal para este aproveitamento.

O recurso fazendário, assim, carece de prequestionamento quanto à impossibilidade de compensação afirmada no paradigma nº 201-79.480, que por referir créditos distintos do tributo exigido afirmou necessária a observância do procedimento próprio de reconhecimento de indébito e compensação. Quanto ao paradigma nº 9303-003.146, o caso apresenta outras dessemelhanças, vez que tratou de compensação de débitos e créditos de um mesmo tributo, mas apurados em períodos distintos.

Daí porque deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da PGFN. *(destaques do original)*

Nestes autos, a ressalva consignada no voto declarado não se aplica, vez que os tributos aproveitados se referem, também, a imposto de renda, tanto recolhido por pessoas físicas, quanto retido na fonte das pessoas estrangeiras. Logo, a objeção exposta pela Conselheira Livia De Carli Germano no precedente 9101-006.104 deve ser aqui reafirmada para rejeitar o paradigma nº 201-79.480.

Com respeito ao paradigma nº 108-08.231, esta Conselheira divergiu de sua admissibilidade no precedente nº 9101-005.405¹⁶, pautada no voto assim expresso pela Conselheira Livia De Carli Germano:

A Fazenda Nacional contesta a compensação autorizada pela decisão recorrida, proferida no contexto de autuação que equiparou a pessoa física a pessoa jurídica para fins tributários e então lançou os tributos correspondentes.

Especificamente, a decisão recorrida autorizou a dedução, pleiteada por ocasião da impugnação, do excesso do IRRF existente em cada trimestre, após a dedução do IRPJ apurado de ofício, com os demais tributos objeto de lançamento.

Em suas contrarrazões, o sujeito passivo questiona a admissibilidade do recurso especial, afirmando:

(...)

33. Inegavelmente, a situação objeto da presente demanda é totalmente dissonante daquelas manifestadas nos Acórdãos utilizados como paradigmas pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, notadamente porque versam sobre compensações unilaterais realizadas pela Receita Federal em processo administrativo de lançamento de crédito tributário. No presente caso, por outro lado, o Recorrido está autorizando expressamente a utilização dos seus créditos decorrentes do pagamento supostamente indevido de IRPF para compensar os débitos dos tributos exigidos no Auto de Infração combatido (PIS, COFINS e CSLL).

34. Em outras palavras, não se figura, sequer, uma compensação de ofício (entendida como uma compensação unilateral procedida da Receita Federal, nos moldes delineados no art. 24 da Instrução Normativa nº. 210/2002), exaustivamente citada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, mas, na verdade, uma compensação autorizada e requerida pelo próprio possuidor dos créditos tributários.

(...)

No caso, compreendo que, para que possam servir de paradigmas para o caso dos autos, os precedentes assim indicados precisam ter analisado casos em que também esteja presente a circunstância específica de a apuração, tal como realizada pelo sujeito passivo, ter sido completamente desconsiderada pela autoridade autuante, a partir do momento em que esta o enquadra em outro regime jurídico. Isso porque foi esta a motivação do voto condutor do acórdão recorrido para autorizar a compensação ora discutida, como restou muito bem esclarecido inclusive pelo acórdão de embargos.

Pois bem.

O paradigma 201-79.480 analisa a arguição, feita em sede de impugnação, de que a autoridade autuante deveria, por ocasião do lançamento de IOF, efetuar a compensação do tributo lançado com créditos de outros tributos que o contribuinte eventualmente possa ter perante a Fazenda Nacional. Seu voto condutor está baseado na seguinte

¹⁶ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente), e divergiram no conhecimento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli e Andrea Duek Simantob.

premissa: O auto de infração uma peça acusatória sujeita à impugnação por parte do autuado. Em assim sendo, o débito lançado não é definitivo, ao podendo o agente fiscal lançar mão de créditos do contribuinte para extinguir obrigação ainda não definitivamente constituída. Como se percebe, a compensação foi ali pleiteada em contexto fático e jurídico diverso do presente, não sendo os precedentes comparáveis para fins de verificação de divergência jurisprudencial.

Quanto ao paradigma 108-08.231, este tratou de lançamento por arbitramento motivado pelo fato de o sujeito passivo ter deixado de atender as intimações para apresentação dos livros e documentos de sua escrituração. Noticia-se em tal acórdão que o arbitramento foi realizado após a exclusão do sujeito passivo do SIMPLES, mas não há detalhes, seja no conciso relatório seja no igualmente conciso voto, acerca da compensação ali pleiteada, veja-se:

Trecho do relatório:

(...)

3) Da compensação:

A recorrente pleiteia a revisão do pedido de compensação interposto quando da impugnação e negado no julgamento de primeiro grau. Ao final, pede o provimento do recurso para anular o lançamento em face dos vícios que macularam os processos citados.

(...)

Trecho do voto:

(...)

Da compensação:

A recorrente pleiteia a revisão do pedido de compensação interposto quando da impugnação e negado no julgamento de primeiro grau. Não existe possibilidade de atendimento ao pleito do contribuinte, haja vista que a competência original para a apreciação da compensação pertence à autoridade lançadora e a oportunidade para tal ocorre apenas ao final do contraditório, conforme inteligência das Instruções Normativas SRF nºs 021, 073/1997 e 210/2002.

(...)

Da leitura de tal voto condutor não é possível ter certeza sobre se a turma prolatora do acórdão 108-08.231 estava a decidir acerca de um pleito de compensação tão “genérico” quanto ao do paradigma 201-79.480 -- em que se pede a redução dos tributos lançados com créditos de outros tributos que o contribuinte eventualmente possa ter perante a Fazenda Nacional --, ou se, o que parece ser mais provável, a compensação ali pleiteada se refere aos tributos recolhidos sob a sistemática do SIMPLES, ante o arbitramento dos lucros efetuada pela autoridade autuante.

Havendo tal dúvida acerca das circunstâncias fáticas e jurídicas da decisão, e considerando estarmos em sede de exame de admissibilidade recursal, é de se dar interpretação ampla que não impeça o seguimento do recurso. Só assim se atinge com plenitude a função desta CSRF, que é de solucionar divergências entre julgados deste CARF buscando a pacificação da jurisprudência desta corte administrativa. Fato é que uma das interpretações possíveis da decisão constante do paradigma 108-08.231 a coloca em

confronto com o acórdão recorrido, caracterizando divergência jurisprudencial merecedora de solução por esta CSRF.

Uma outra ponderação relevante é que o acórdão 108-08.231 analisou autuação que apenas aplicou outra forma de apuração de tributos ao sujeito passivo, substituindo-se a sistemática do SIMPLES pela do lucro arbitrado, mas sem desconsiderar o regime jurídico a ele aplicável, visto que aquele sujeito passivo permaneceu sendo tratado como pessoa jurídica. Isso difere aquele caso deste dos autos, eis que, aqui, como se pontuou, a autoridade autuante impôs ao sujeito passivo a adoção de outro regime jurídico, transmutando-o de pessoa jurídica para pessoa física.

De qualquer forma -- e assumindo-se que o acórdão 108-08.231 estava a tratar de pedido de compensação de tributos recolhidos na sistemática do SIMPLES, ante o arbitramento dos lucros efetuada pela autoridade autuante -- é fato que aquela turma julgadora impediu a dedução de tributos em situação menos complexa que a dos presentes autos, eis que estava a analisar a dedução de tributos pelo mesmo sujeito passivo, em seu regime jurídico original de pessoa jurídica, apenas sob uma sistemática de apuração diversa (isto é, lucro arbitrado versus SIMPLES).

Nesse passo, é válido assumir que, uma vez que impediu a compensação naquele caso menos complexo (isto é, impediu que se deduzisse, dos tributos lançados no regime do lucro arbitrado, de tributos recolhidos pelo próprio sujeito passivo, em seu regime jurídico original de pessoa jurídica, sob a sistemática de apuração do SIMPLES), tal turma julgadora, se estivesse a analisar o caso dos autos, igualmente impediria a dedução aqui pleiteada.

Estas são as razões pelas quais, compreendo, o acórdão 108-08.231 serve de paradigma para a comprovação de divergência jurisprudencial no caso em questão. Portanto, da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, compreendo que a Recorrente logrou êxito em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial exclusivamente com relação ao paradigma 108-08.231.

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer do recurso especial.

É certo que o paradigma nº 108-08.231 nega a compensação pleiteada sem adentrar à natureza dos tributos recolhidos, e assim subsiste a possibilidade de o Colegiado que o editou ter a compreensão de não serem passíveis de “compensação” nem mesmo tributos correspondentes ao fato gerador autuado, de mesma natureza e, mais, ainda que recolhidos pelo próprio sujeito passivo autuado. Contudo, também é possível que a decisão genérica assim posta seja decorrente de um pedido sem maiores especificidades pelo sujeito passivo. E, neste contexto, não é possível aferir se o Colegiado que proferiu o paradigma também rejeitaria o aproveitamento, no lançamento, de tributos cuja vinculação ao fato gerador autuado fosse demonstrada e, como no presente caso, representasse até mesmo o pressuposto para a requalificação dos fatos.

Sob esta ótica, tem razão a Contribuinte quando contesta a admissibilidade sob a ótica de dessemelhança fática entre os acórdãos comparados. No presente caso, a determinação dos valores exigidos tem em conta a qualificação atribuída aos fatos para menor incidência tributária. Logo, a especificação dos valores pagos em razão do fato gerador autuado integra apuração da própria autoridade lançadora e a motivação do lançamento. Em consequência, o

debate no contencioso se estabelece em torno da magnitude do prejuízo causado à Fazenda Nacional em razão da prática reprovada no lançamento.

No paradigma nº 108-08.231, ainda que compreenda que o sujeito passivo pretendia a dedução dos valores pagos no âmbito do SIMPLES Federal, importa ter em conta que a exigência, lá, decorreu de arbitramento dos lucros por falta de apresenta de livros e documentos da escrituração, e que, inclusive, em parte dos períodos autuados o arbitramento se deu a partir das compras, e não das receitas apuradas. Assim, sequer se verifica, no paradigma, a imputação de uma prática abusiva na opção pela sistemática simplificada de recolhimentos, com vistas a uma menor incidência sobre os resultados da atividade do sujeito passivo.

Assim, também aqui o entendimento desta Conselheira é contrário à admissibilidade do paradigma nº 108-08.231.

Por tais razões, deve ser NEGADO CONHECIMENTO do recurso especial da PGFN nesta matéria.

A responsável BRC VII Cidade Nova Empreendimentos Imobiliários Ltda defende o não conhecimento do recurso fazendário na segunda matéria por ausência de prequestionamento, porque não demonstrada a divergência jurisprudencial, vez que distintas seriam as circunstâncias de fato e de direito analisadas nos paradigmas.

Nos termos do recurso fazendário, a decisão do acórdão recorrido estaria assim vertida neste tema:

O Colegiado a quo entendeu que não ficou demonstrada a atribuição de solidariedade utilizando se com fundamento o art. 124, I, do CTN, conforme sucinto trecho do voto vencedor do acórdão recorrido:

(...)

Com relação aos solidários, entendo que deva ser mantida a imputação da responsabilidade solidária aos sócios, com fundamento no artigo 135, inciso III do CTN. Mas concordo com o nobre relator quanto ao cancelamento da responsabilidade solidária das pessoas jurídicas que adquiriram as participações, cujo fundamento seria o artigo 124, inciso I do CTN. Como alegado na defesa, os adquirentes estão no lado oposto da relação contratual de compra e venda. Logo, não há como afirmar que há interesse em comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária que surge em função do ganho de capital, cujo imposto é cobrado do vendedor. Nestes termos, afasto a imputação da responsabilidade tributária com base no citado dispositivo.

Passo, então, a expor os fundamentos de minha divergência.

Esclareça-se, por oportuno, que o voto vencido nada mencionou a respeito da responsabilidade do art. 124, tendo-se em conta que já afastava a exigência fiscal na sua totalidade prejudicando a análise das questões decorrentes, como a responsabilidade tributária.

Embora *sucinto o trecho do voto vencedor*, é possível extrair que a exclusão da responsabilidade tem por pressuposto a sua imputação aos adquirentes das participações

societárias. Considerando que tais pessoas figuram no polo oposto da relação contratual, concluiu-se não ser possível afirmar a existência de interesse comum na incidência tributária sobre o ganho de capital, devida pelo vendedor.

O exame de admissibilidade concluiu pela existência de divergência jurisprudencial em face do paradigma nº 1301-001.644 porque *em ambos os casos, recorrido e paradigma, a auditoria fiscal acusou de simulados e frutos de conluio, os atos praticados pelos sujeitos passivos, principais e solidários, que resultaram em não pagamento ou pagamento a menor de tributos. Também em ambos os casos, em decorrência da imputação da simulação, foi atribuída a responsabilidade tributária com base no interesse comum previsto no art. 124, I, do CTN, aos sócios ou terceiros. Mas as conclusões dos colegiados sobre essas situações foi diversa. Conquanto no acórdão recorrido tenha sido exonerada a responsabilidade fundamentada no art. 124, I, do CTN, no paradigma ela foi mantida.* O paradigma nº 203-11.329 foi rejeitado no exame de admissibilidade.

Contudo, o paradigma nº 1301-001.644 teve em conta responsável tributário pessoa física, identificado como agente nas infrações cometidas, assinando fechamentos de câmbio que suportavam parte da movimentação financeira fiscalizada, e assim considerado sócio de fato, dada a interposição de pessoas no quadro social da fiscalizada. Apontou-se, ainda, o benefício direto do responsabilizado, nos seguintes termos:

Os fatos relatados deixam claro que o ora recorrente tinha interesse comum nos negócios da empresa fiscalizada, uma vez que, conforme demonstrado, ele de fato é que se beneficiou do ardiloso esquema de sonegação. Parece-me claro, então, o interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal (art. 124, I, do CTN), que, no final das contas, são as receitas e os lucros, dolosamente omitidos, obtidos por meio das operações mercantis da sociedade e que foram repassados ao recorrente.

A PGFN pretende ver reformada a decisão recorrida com base no entendimento do paradigma no qual, em seu entendimento, *em similitude ao apurado nestes autos, comprovada a utilização de pessoa jurídica de modo fraudulento, por pessoas físicas e outra pessoa jurídica que dela se utilizaram como meio de fugirem da tributação, cabe responsabilizar, de modo solidário e sem benefício de ordem, todos os proprietários de fato, nos termos do art. 124, I, do CTN.* Como a referida atuação de *pessoa jurídica que se utilizou de outra pessoa jurídica de modo fraudulento* constava do paradigma nº 203-11.329 que foi afastado no exame de admissibilidade, a divergência jurisprudencial admitida se circunscreve à utilização de pessoa jurídica por pessoa física de modo fraudulento, *como meio de fugirem da tributação*, o que, no caso do paradigma nº 1301-001.644, se deu mediante interposição de pessoas no quadro social do sujeito passivo fiscalizado e consequente imputação de responsabilidade ao sócio de fato que administrou a sociedade.

Nestes autos, como antes demonstrado, a decisão do recorrido tem em conta a circunstância específica de os responsáveis tributários excluídos serem adquirentes das participações societárias, e a exigência recair sobre o ganho de capital devido pelos alienantes. Assim, o fato de o paradigma validar imputação de responsabilidade a terceiro não se presta a

caracterizar a divergência jurisprudencial, porque assim o faz situando este terceiro em posição na qual se beneficia, juntamente com o sujeito passivo fiscalizado, das receitas e lucros sobre os quais são determinados os tributos lançados. Os acórdãos comparados, assim, carecem da necessária similitude nos parâmetros fáticos que orientam as diferentes decisões adotadas.

Em tais circunstâncias, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Assim, não restando caracterizado o dissídio jurisprudencial também nesta segunda matéria, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso fazendário *in totum*.

Recurso especial da Contribuinte e dos Responsáveis Tributário - Admissibilidade

A PGFN contesta o conhecimento do recurso especial da Contribuinte e dos responsáveis tributários Carlos Javier Betancourt e Angel David Ariaz, especialmente em razão da subdivisão de matérias e consequente apresentação de 15 (quinze) paradigmas para discussão de divergência jurisprudencial em torno do art. 22 da Lei nº 9.249/95.

A maior parte dos fundamentos da decisão contrária à Contribuinte e aos responsáveis está veiculada no voto vencedor da ex-Conselheira Maria Lucia Miceli, vez que o relator, ex-Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, restou vencido no provimento que dava ao recurso voluntário *quanto à decadência, à exigência principal, multa qualificada e a multa isolada*, assim como em relação ao *recurso voluntário dos responsáveis solidários arrolados com*

base no art. 135, III do CTN. O voto do Conselheiro relator prevaleceu quanto ao afastamento das preliminares de nulidade arguidas em recurso voluntário mas, neste ponto, não houve questionamento em recurso especial, dado que as divergências jurisprudenciais correlatas, suscitadas pelos três recorrentes e que não tiveram seguimento, diziam respeito a nulidades ocorridas no julgamento do recurso voluntário, e não em momentos processuais anteriores.

Com respeito ao mérito da exigência principal, o voto condutor do acórdão recorrido está orientado no sentido de se contrapor aos seguintes pontos, sobre os quais a Contribuinte erigiu sua defesa e que, em seu entendimento, seriam considerados suficientes para infirmar a autuação:

- 1) A existência de propósito negocial nas reorganizações societárias, como:
 - a) busca pela segregação de ativos e a colocação destes em um fundo de investimentos
 - b) a intenção dos acionistas de investir na BRACOR para aproveitar a sua expertise no nicho de incorporação imobiliária e, anos depois, obter, para si, a liquidez de tais investimentos, o que se comprova pela ausência de reinvestimentos na BRACOR.
 - c) a mitigação de eventual risco de conflitos de interesses bem como a conferência de maior governança corporativa na condução dos negócios.
- 2) a reorganização societária questionada configura uma opção legal e é admitida por este CARF em diversos julgados.
- 3) o fato gerador no presente caso é auferir o ganho/ter o efetivo acréscimo patrimonial e a BRACOR nunca recebeu os valores decorrentes das alienações das BRCs.
- 4) não pode ocorrer ingerência do Fisco sobre os negócios particulares.
- 5) a intenção de se alienar era dos acionistas da BRACOR.
- 6) a alienação da BRC XXI pela BRACOR ocorreu por esta se encontrar em situação particular.

Para se contrapor a estes pontos, o voto condutor do acórdão recorrido analisa a *organização societária adotada pela BRACOR para o exercício de sua atividade*, reconhecendo que inexistente questionamento fiscal acerca da *criação das diversas BRCs e segregação de seus empreendimentos em diversas SPEs*, e fixa como ponto central dos autos o questionamento no sentido *se é possível o contribuinte intervir na sua estrutura negocial somente para reduzir os tributos*, mormente tendo em conta que *a escolha do modelo societário define a forma de tributação quando da venda dos empreendimentos imobiliários*. Entende decorrer, daí, que a BRACOR, como sócia majoritária das ações das BRCs, quando as aliena, sujeita-se à *tributação do ganho de capital auferido, nos termos do artigo 418 e 426 do RIR/99, com a incidência da alíquota de 34%*, e frisa que *o objeto social da BRACOR é a identificação, aquisição, desenvolvimento, manutenção, administração e/ou alienação de unidades imobiliárias industriais, comerciais ou de escritórios*.

Com essas premissas, o voto condutor do acórdão recorrido se opõe ao entendimento da Contribuinte de que o art. 22 da Lei nº 9.249/95 seria *uma disposição autorizativa que permite ao contribuinte escolher qual a forma que irá tributar seu ganho de*

capital quando da venda de algum ativo, vez que este dispositivo tão somente disciplina a tributação de ganho de capital e a avaliação de bens entregues a sócio ou acionista como devolução de capital societário, e veio pacificar o tratamento tributário acerca da dissolução de sociedade com devolução de capital em bens e direitos ao titular, sócio ou acionista, reduzindo as vias de planejamento fiscal e integrando a tributação das pessoas físicas e jurídicas. Discorda que este dispositivo seja uma autorização de opção legal, porque em nenhum momento é autorizada a devolução de um bem, que sempre pertenceu a pessoa jurídica, para que ele seja alienado pela pessoa física do sócio. É o modelo de negócio que define o sujeito passivo da obrigação tributária, e esta escolha fora feita pela BRACOR, como antes exposto, de modo que o referido dispositivo legal não se presta a justificar qualquer reorganização societária para tão somente permitir que a tributação do ganho de capital seja transferido da pessoa jurídica para a pessoa física do sócio. Tanto que a alienação da BRC XXI foi promovida diretamente por BRACOR, verificando-se o fato gerador dentro do modelo de negócio escolhido, sendo irrelevante a motivação para esta venda, mas apenas que ela se deu na forma que seria a esperada no curso normal de seu negócio, considerando a estrutura organizacional adotada.

Para decidir se a reorganização societária era necessária, ou foi mero artifício para reduzir a incidência tributária, o voto condutor do acórdão recorrido se contrapõe à alegação da Contribuinte de que *houve propósito comercial nas vendas das BRC realizadas pelos acionistas da BRACOR, e as reduções de capital foram legítimas e válidas, não tendo sido realizadas de maneira simulada e com a exclusiva finalidade de reduzir a alíquota a ser aplicável ao ganho de capital, e para tanto invoca a acusação fiscal nos pontos em que examinou pormenorizadamente cada cisão ocorrida, afastou suas justificativas e concluiu que a reorganização não era necessária.*

A partir do detalhamento das justificativas de cada cisão, o voto condutor do acórdão recorrido destaca como mais importantes as seguintes: *a) a cisão permitiria a segregação dos empreendimentos permitindo uma maior administração a BRACOR; e b) a facilitação da tomada de decisão de cada sócio em relação à sua participação e à eventual alienação dessas BRC.*

Refuta a primeira porque o modelo comercial adotado já segregava cada empreendimento em uma Sociedade de Propósito Específico - SPE desde os anos-base 2006 e 2007, de modo que os acionistas apenas promoveram a retirada dos empreendimentos da BRACOR no momento da concretização *do seu objetivo social – a venda do empreendimento imobiliário concluído (ou em vias de),* mormente quando se vê na segunda cisão a justificativa de que, como os empreendimentos já estavam concluídos, as demais BRCs demandariam *maior intervenção da Bracor, seja na supervisão da construção de tais empreendimentos, seja no aporte dos recursos necessários para o término das obras.* Opõe-se à arguição de que BRACOR já teria cumprido seu papel de executora dos empreendimentos imobiliários referentes às BRCs, *inexistindo motivo para que os investidores continuassem atrelados a ela para dar seguimento aos seus objetivos individuais, e obter liquidez para eles próprios e não para a Bracor, tanto que não houve o reinvestimento do lucro obtido com a venda das BRCs na holding, asseverando que a estrutura utilizada não se prestou apenas à governança corporativa e segregação dos riscos, pois,*

terminado o empreendimento imobiliário, é lógico que o passo seguinte é a sua venda, que deverá ter como alienante a Bracor, detentora de 99,9% das ações, com incidência de IRPJ e CSLL. A busca de liquidez, por sua vez, seria a conduta mais esperada no mercado imobiliário, mas este objetivo seria atingido com a venda das BRCs pela BRACOR, sendo desnecessárias as cisões. A inexistência de reinvestimento, no caso, em nada afeta o lançamento, pois tratam-se de acionistas ligados ao setor de "private equity", cujo principal objetivo é agregar valor ao seu investimento, o que melhor se alcança se este valor agregado vem com uma carga tributária menor. Por fim, quanto ao fato de a primeira cisão se prestar à tentativa, não concretizada, de criar um fundo imobiliário, reafirma-se que a segregação existente em Sociedades de Propósito Específico assim já permitiria, e que tal proceder revelou, apenas, existir uma negociação em curso com o Grupo Prosperitas.

A segunda justificativa para as cisões, na sequência do voto, é considerada inócua, porque teriam sido promovidas para *permitir aos acionistas que tivessem a liberdade de decidir o que fazer com a sua parte no investimento nas BRCs* mas, decidida a alienação ao Grupo Prosperitas, os acionistas outorgaram procuração à BRACOR com *amplos e irrestritos poderes para promover e se responsabilizar pela venda, podendo agir de acordo com o seu critério e, inclusive, renunciar ou modificar o conteúdo do contrato de compra e venda.* Como os acionistas não definiram limites, não houve qualquer *liberdade de decisão por parte dos acionistas.* Nas palavras da PGFN: *de acordo com a formalidade que os atuados propõem como verdadeira, a BRACOR nada vendeu, contudo assumiu todos os direitos e obrigações tal como tivesse vendido.* Em verdade, a pretendida agilidade com as procurações conferidas *era exatamente a vantagem que se pretendia com a estrutura inicial da sociedade, tendo a BRACOR como sócio majoritária das BRCs.* O voto condutor do acórdão recorrido ainda refuta as alegações de que: i) a *outorga de procuração ocorreu por exigência dos compradores do Grupo Prosperitas;* ii) a *intenção de venda partiu de um grupo investidor internacional que figurava como acionista da BRACOR, totalmente autônomo e independente, negociando diretamente com o Grupo Prosperitas* e iii) a *dissolução de Delle Holding S/A não buscava redução de alíquota já que seu maior acionista seria o Itaú BBA.*

A Conselheira Redatora invocou, ainda, argumento apresentado pela PGFN em contrarrazões, no sentido de que *estas operações não encontram respaldo na legislação societária (artigo 173 da Lei nº 6.404/76) e na doutrina, pois há limitação, em função do Princípio da Imutabilidade, uma vez que capital social deve garantir tantos os interesses dos acionistas como dos credores da sociedade.*

O voto condutor do acórdão recorrido também enfrenta os questionamentos da Contribuinte quanto à *alegada ingerência do Fisco sobre os preços pagos pelas BRCs, por incluir no preço pago as dívidas assumidas pelos compradores, e conclui que não há reparos a ser feito na base de cálculo da autuação, sendo correta a inclusão das dívidas no preço das BRCs.* Mais à frente, adiciona esclarecimentos em razão das referências ao preço presentes no Parecer elaborado pelo escritório Machado, Meyer, Sendacs e Opacie, em 02/08/2010. Também demonstra a suficiência da análise fiscal acerca do plano de *stock options* que teria tornado os membros do Conselho de Administração, Carlos, Camilla, Angel, Thiago e Colin, acionistas da BRACOR, para

então figurarem como vendedores nos contratos de compra e venda das BRCs, e assim potencializar a vantagem fiscal na venda das BRCs, com a tributação do ganho de capital a alíquota de 15%.

Ainda no mérito da exigência, sem abordar a qualificação da penalidade, o voto condutor do acórdão recorrido concorda com a acusação fiscal e as contrarrazões fazendárias ao concluir *que se trata de simulação subjetiva, pois, da análise de todos passos engendrados com as cisões, o real propósito desta "reorganização societária" foi transferir o sujeito passivo da obrigação tributária de pagar os tributos devidos sobre o ganho de capital na venda dos empreendimentos imobiliários da pessoa jurídica (BRACOR) para os seus sócios, por ser mais vantajoso, significando um economia tributária no que reduz o percentual de 34% para 15%.* Neste sentido, acrescenta as seguintes circunstâncias:

Faz parte da simulação que, no negócio aparente, todos os atos estejam formalmente dentro do previsto na legislação. Acerca deste ponto, BRACOR contesta a afirmação do auditor fiscal de que as atas das AGE de 12/08/2010 e 30/10/2010, apesar de constar a aprovação e assinatura de todos os acionistas, teriam sido assinadas somente pelos Srs. Carlos e Angel, que eram o Presidente e Diretor Financeiro da BRACOR. Informa que as citadas ATAS devidamente assinadas por todos os acionistas foram apresentadas com a impugnação.

Às fls. 3304 a 3313 constam as cópias das ATAS, na qual se verifica que foi assinada por todos os acionistas. Entretanto, estas ATAS **não foram apresentadas na Junta Comercial de São Paulo**, órgão que confere publicidade e oficialidade a estes documentos. A autoridade fiscal obteve, junto a JUCESP, as ATAS que foram devidamente registradas, e nestes documentos constam apenas as assinaturas dos Srs. Carlos e Angel, conforme se pode verificar às fls. 937/1085.

Ainda acerca do tópico de quem seria o real alienante, retorno à questão da segregação do negócio para sua potencial venda a fundo de investimentos. Na tentativa de justificar a primeira cisão de agosto/2010, a BRACOR alega que a intenção de venda das BRCs seria dos acionistas, o que se comprovaria por meio de mensagens eletrônicas enviadas por eles, além da contratação de parecer jurídico, cujo escopo era tratar da *"segregação do negócio relativo à imóveis não industriais e de logística, para potencial venda do referido negócio para um fundo de investimento brasileiro."*

A leitura do citado parecer jurídico é muito elucidativa, e **ratifica as conclusões do auditor fiscal**. Ele foi elaborado pelo escritório Machado, Meyer, Sendacs e Opice, em 02/08/2010, fls. 3321/3338, do qual destaco os seguintes trechos:

Dentre as referidas SPEs, 26 são empresas que detêm ativos imobiliários, sendo que 19 são proprietárias de imóveis industriais e de logística e as 7 remanescentes são proprietárias de imóveis de escritórios e de varejo (BRC I, BRC II, BRC VI, BRC IX, BRC XV, BRC XVIII, BRC XXVIII, conjuntamente denominadas "Empresasalvo").

(...)

Atualmente, **a Bracor pretende segregar sua participação acionária nas Empresasalvo com o objetivo de alienar**, total ou parcialmente, tais empresas para um fundo de investimento detido por novos investidores ("Fundo"). Para tanto, estuda-se a alternativa de realizar uma cisão da Bracor em relação às ações ou quotas

detidas nas Empresas-alvo, com versão da parcela cindida para as próprias empresas, de tal forma que os Acionistas passem a deter participação direta nas Empresas-alvo.

Segundo fomos informados, a Bracor possui um saldo de prejuízos fiscais acumulados de exercícios anteriores, os quais poderão ser aproveitados para a compensação de lucros futuros, incluindo eventual ganho de capital na alienação de investimentos. **Não obstante, a transferência das Empresas-alvo para os Acionistas foi definida pela Bracor como a alternativa mais eficiente, do ponto de vista fiscal, para a alienação das Empresas-alvo, após estudos realizados pela empresa. É válido lembrar que, por força da legislação fiscal em vigor, parte do saldo de prejuízos fiscais acumulados da Bracor será extinto em função da realização da cisão acima mencionada.**

Não é preciso fazer maiores ilações ... Primeiro, que o termo segregar foi utilizado como a ação de destacar do patrimônio da BRACOR os empreendimentos que pretendia alienar. E restou claro que todos estavam cientes que venda poderia, e *deveria*, ocorrer tendo como alienante a BRACOR. A "**reorganização societária**", efetuado por meio da cisão para segregar as Empresas-alvo para a venda, teve como único objetivo ser mais ***eficiente sob o ponto de vista fiscal***. Ou seja, claramente, o escopo fático jurídico foi alterado por meio da reorganização societária, com o único objetivo de aplicar o artigo 22 da Lei nº 9.249/95. Repita-se que este dispositivo jamais autorizou que fossem realizadas alterações na realidade fática para ele fosse aplicado. Para esta conselheira, após a leitura deste parecer técnico, do qual todos tiveram conhecimento, e ironicamente foi trazido como prova de defesa, faz cair por terra toda defesa. Está claro que não existe nenhum outro propósito negocial a não ser a redução da tributação do ganho de capital. Todos os outros objetivos dos acionistas apontados na defesa, tais como maior autonomia e necessidade de segregação dos negócios, não justificam a reorganização societária como já fartamente demonstrado. E, em que pese este parecer tratar da primeira cisão, o procedimento nas demais foi o mesmo. Sempre teve o objetivo de obter vantagens fiscais, sendo que a BRACOR tinha o conhecimento de que ela deveria ser a alienante das BRCs, mas preferiu utilizar da simulação subjetiva para alterar a legislação a ser aplicada na determinação dos tributos devidos no ganho de capital. (*destaques do original*)

Adiciona-se, ainda, resposta às alegações calcadas na Carta de Intenção que, assinada em 22/11/2010, demonstraria que BRACOR teria representado o interesse dos seus acionistas, e não seus interesses próprios. Em contraposição a estes termos referiu-se o que firmado no Parecer anterior, acerca da prévia definição da forma de negociação da venda das BRCs pela BRACOR, bem como as procurações outorgadas com amplos e irrestritos poderes a BRACOR na venda das BRCs.

Em síntese, portanto, a reorganização societária seria inadmissível porque:

- Na medida em que BRACOR escolheu segregar seus investimentos em SPE, possuindo a participação de 99,9% do capital de cada uma delas, na venda destas, denominadas BRCs, ela figurará como sujeito passivo da obrigação tributária decorrente, e neste contexto o art. 22 da Lei nº 9.249/95 não se presta a justificar a reorganização societária promovida;

- As cisões para segregação dos empreendimentos que seriam vendidos não apresentam justificativas válidas, vez que a segregação já existia em BRCs e o negócio de BRACOR não estava limitado à execução dos empreendimentos imobiliários, sendo inadmissível os investidores quererem se desatrelar do negócio estruturado para dar seguimento a seus objetivos individuais e obter liquidez para eles próprios. *O empreendimento finalizado é justamente o produto a ser negociado, sendo de clareza incontestável que a titular para a venda é a BRACOR;*
- As cisões não se prestaram a facilitar a tomada de decisões dos sócios em relação a suas participações, porque com as procurações que foram outorgadas à BRACOR, ela *atuou nas vendas das BRCs nos exatos termos que atuaria se nada tivesse sido alterado*, com exceção da vantagem fiscal obtida. *Enfim, o fato de um acionista buscar compradores para os empreendimentos imobiliários não implica em cisão e redução do capital*, dado o modelo de negócio antes adotado; e
- Como alegado pela PGFN em contrarrazões, o art. 173 da Lei nº 6.404/76 não autoriza tais cisões, *pois há limitação, em função do Princípio da Imutabilidade, uma vez que capital social deve garantir tantos os interesses dos acionistas como dos credores da sociedade;* e
- Há simulação subjetiva porque *BRACOR tinha o conhecimento de que ela deveria ser a alienante das BRCs mas preferiu utilizar de meios para alterar a legislação a ser aplicada na determinação dos tributos devidos no ganho de capital*, especialmente tendo em conta o parecer jurídico elaborado pelo escritório Machado, Meyer, Sendacs e Opice, em 02/08/2010, e que, embora se refira a primeira cisão, estabelece procedimento adotado em todas as demais. Os elementos dos autos infirmam a alegação de BRACOR ter representado o interesse dos seus acionistas nas negociações promovidas, mormente diante das procurações outorgadas com amplos e irrestritos poderes a BRACOR na venda das BRCs.

Esclareça-se, neste ponto, que a Contribuinte e os responsáveis tributários Carlos Javier Betancourt e Angel David Ariaz arguíram, em seus recursos especiais, a nulidade do acórdão recorrido por adoção de premissa fática equivocada e ausência de análise de prova e de parte dos argumentos recursais. Estas matérias não tiveram seguimento em exame de admissibilidade, mas a Contribuinte defendeu a apreciação de seus argumentos como matéria de ordem pública.

No primeiro ponto a Contribuinte indica como fatos inexistentes: i) *procurações conferindo poderes “amplos e irrestritos à Recorrente;* ii) *negociações foram conduzidas pelos acionistas da Recorrente;* e iii) *cisões parciais geraram uma desconcentração do patrimônio da Recorrente.* No segundo ponto, diz que não foram apreciadas *provas de que houve uma perda do*

*affectio societatis entre os seus acionistas, do que resultou a necessidade de se promover a devolução de capital a esses*¹⁷.

A Contribuinte opôs embargos de declaração arguindo omissão acerca do exame de documentos que infirmariam a conclusão acerca dos poderes outorgados, e também suscitou obscuridade a ser esclarecida para indicação expressa de *quais seriam os dispositivos dos supracitados Contratos e das Procuções que autorizariam as conclusões questionadas*. Os embargos foram rejeitados, neste ponto, sob os seguintes fundamentos:

Com efeito, a Embargante relaciona trechos dos contratos e das procuções que, em seu entendimento, demonstrariam a limitação de atuação e poderes da BRACOR, circunstância que não se identificaria com a qualificação atribuída pela decisão.

Ocorre, contudo, que o Colegiado pode atribuir aos fatos e ao direito qualificação diversa daquela pretendida pelas partes, sem que isso implique qualquer vício na decisão.

Não se admite, pela via dos embargos, a tentativa de nova discussão acerca de questões de mérito já apreciadas e decididas, de sorte que a pretensão da Embargante não pode prosperar, posto que os aclaratórios não são instrumento apto para tal desiderato.

E mais: é notório (basta, para tanto, a leitura do voto) que a decisão analisou o cerne dos argumentos formulados pela defesa, como se pode claramente depreender dos excertos a seguir transcritos:

[...]

Ora, ao contrário do que alega a interessada, "as provas e documentos cabais" constantes dos autos foram interpretados de forma diversa pela decisão, que considerou que a BRACOR efetivamente atuou como gestora das negociações.

Por todo o exposto, conclui-se que não assiste razão à Embargante.

Em tais circunstâncias, uma vez reafirmado, na rejeição dos embargos, que as provas e alegações foram apreciadas e disto resultou qualificação diversa da pretendida pelas partes, esta instância especial, com competência limitada à solução de divergências jurisprudenciais, somente poderia adentrar a estes aspectos se demonstrado que esta qualificação adotada resultou de interpretação da legislação tributária divergente daquela adota por outro Colegiado do CARF. Sem isto, na medida em que os argumentos e provas foram apreciados, sequer há evidência de cerceamento de direito de defesa que pudesse justificar arguição do vício como matéria de ordem pública. De toda a sorte, ainda que a rejeição dos embargos estivesse pautada no reconhecimento da omissão e na desnecessidade de seu saneamento, estes fundamentos, integrados ao acórdão recorrido, prestar-se-iam como prequestionamento para divergência jurisprudencial que, caso demonstrada, permitiria a este Colegiado decidir se havia, ou não, vício a ser corrigido.

Por tais razões, no exame das divergências jurisprudenciais que tiveram seguimento serão consideradas as premissas fáticas e o juízo expresso pelo Colegiado *a quo* acerca das provas

¹⁷ Vide tópicos III. 1 e III.2.1.2 do Recurso Voluntário e tópico II.2 dos Embargos de Declaração.

e argumentos deduzidos pelos sujeitos passivos, consignados no voto condutor do acórdão recorrido aqui confrontado e antes sintetizados.

Na parte de seu recurso especial que teve seguimento, a Contribuinte suscitou as seguintes matérias admitidas com base nos paradigmas citados:

- Tópico IV.1: **“possibilidade de alteração da ‘estrutura negocial’ para economia de tributos”** (matéria nº 3) - paradigmas nº 1201-001.920 e 1301-001.864;
- Tópico IV.2: **“opção legal – extensão da norma contida no artigo 22 da Lei nº 9.249/95”** (matéria nº 4) – paradigmas nº 1301-003.370 e 1402-001.477;
- Tópico IV.3: **“limites de atuação do Fisco no questionamento dos fundamentos de uma devolução de capital”** (matéria nº 5) – paradigmas nº 1301-001.302 e 1301-002.582;
- Tópico IV.4: **“validade da devolução de capital em razão da observância da ‘causa do negócio jurídico’”** (matéria nº 6) - paradigma nº 1201-002.082;
- Tópico IV.5: **“validade da devolução de capital em razão da perda do *affectio societatis*”** (matéria nº 7) - paradigmas nº 1301-001.302 e 1201-002.149;
- Tópico IV.6: **“inexistência de reinvestimento como fator relevante para comprovar a legitimidade da devolução de capital”** (matéria nº 8) - paradigmas nº 1401-002.347 e 1301-002.761;
- Tópico IV.7: **“requisitos para a concretização da simulação subjetiva”** (matéria nº 9) - paradigmas nº 1402-001.477 e 1402-001.472;
- Tópico IV.10: **“prevalência do negócio jurídico efetivamente praticado sobre a intenção das partes”** (matéria nº 12) - paradigmas nº 1301-002.761 e 106-09.343;
- Tópico IV.11: **“inaplicabilidade da Teoria do Propósito Negocial”** (matéria nº 13) - paradigmas nº 1201-001.507 e 1201-002.278;
- Tópico IV.13: **“motivação fiscal como propósito negocial”** (matéria nº 15) – paradigmas nº 1201-001.507 e 1201-002.278; e
- Tópico IV.14: **“impossibilidade de se questionar a redução de capital nos termos do art. 173 da Lei das S.A.”** (matéria nº 16) – paradigmas nº 1301-001.302 e 1301-002.761.

Como antes exposto, o voto condutor do acórdão recorrido está calcado, essencialmente, no modelo negocial escolhido pela Contribuinte para realizar seu objeto social. É possível afirmar que o fundamento central da decisão aqui debatida está pautado na circunstância

específica de a Contribuinte ter optado por segregar os diversos empreendimentos imobiliários desenvolvidos em Sociedades de Propósito Específico, aqui denominadas BRCs. A conclusão de que *a escolha do modelo societário define a forma de tributação quando da venda dos empreendimentos imobiliários* é expressa naquele contexto fático, sob a compreensão de os investimentos em favor da Contribuinte, alocados em cada BRC, se destinarem à execução daqueles empreendimentos para venda, e disto decorre a inadmissibilidade das cisões promovidas para alienação de tais empreendimentos, e a constatação de que houve simulação subjetiva, mormente diante de parecer confirmando que tal proceder tinha como único objetivo ser mais *eficiente sob o ponto de vista fiscal*.

Esclareça-se que durante os debates havidos durante o julgamento do presente recurso, na determinação da similitude fática entre os casos comparados, buscou-se sublimar a relevância, para o Colegiado *a quo*, do modelo comercial escolhido pela Contribuinte em razão de as BRCs constituírem participações societárias escrituradas no Ativo Permanente, cuja alienação se sujeitaria a tributação na forma de ganho de capital. Contudo, para o voto condutor do acórdão recorrido esta característica não teve qualquer relevo frente aos demais contornos destas Sociedades de Propósito Específico, constituídas para realização da atividade operacional da Contribuinte.

É possível vislumbrar na condução da redatora do voto vencedor do acórdão recorrido que a escolha da Contribuinte, na realização de seu objeto social de desenvolvimento imobiliário, foi contabilizar seu estoque imobiliário segregado em “participações societárias” em Sociedades de Propósito Específico, e isto em razão, inclusive, dos distintos investidores de cada projeto imobiliário. Daí porque a circunstância de a alienação ter por objeto estas “participações societárias” é insuficiente para equiparar a operação à alienação de um Ativo Permanente, olvidando-se que por meio destas “participações societárias” é realizado o objeto social próprio da Contribuinte, que não é meramente uma *holding* que mantém participação societária em outros empreendimentos, mas sim uma *holding* de desenvolvimento de empreendimentos imobiliários, ou seja, que realiza estes empreendimentos por meio das Sociedades de Propósito Específico por ela constituídas. A alienação destas Sociedades de Propósito Específico, portanto, é a alienação dos bens constituídos pela Contribuinte mediante aplicação dos investimentos por terceiros que integralizaram o seu capital social. Daí porque a redatora do voto vencedor equipara a cisão aqui promovida à devolução, em uma indústria automobilística, dos veículos por ela produzidos, para que os sócios os vendam diretamente para os consumidores.

Na matéria nº 3 - “**possibilidade de alteração da ‘estrutura comercial’ para economia de tributos**” - a Contribuinte pretende reformar aquele fundamento central do acórdão recorrido sob a ótica de que, mesmo admitindo-se que a *alteração dessa estrutura (no caso, por intermédio de cisões)* buscou somente *obter uma economia tributária* – apesar da demonstração em sentido contrário apresentada em sua defesa, *até porque uma parte das cisões analisadas nesse litígio foi realizada antes mesmo de qualquer negociação das BRCs* – os paradigmas nº 1201-001.920 e 1301-001.864, analisando *situações fáticas muito similares* à presente,

reconheceram ser *plenamente válida a alteração da “estrutura negocial” com o objetivo de se obter uma eficiência fiscal.*

A matéria teve seguimento em exame de admissibilidade porque:

14. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *a transferência das participações societárias detidas pela pessoa jurídica aos seus sócios, por meio de reorganização societária consistindo em cisões do patrimônio, com o objetivo de reduzir a tributação sobre o ganho de capital decorrente das vendas daquelas participações por pessoas físicas, com aplicação da alíquota de 15% ao invés de 34%, constitui planejamento tributário inoponível ao Fisco, por meio da simulação subjetiva, os acórdãos paradigmas apontados* (Acórdãos nºs 1201-001.920, de 2017, e 1301-001.864, de 2015) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *o fato dos acionistas planejarem a redução do capital social, celebrando contratos preliminares de que tratam os artigos 462 e 463 do Código Civil, visando à subsequente alienação de suas ações a terceiros, tributando o ganho de capital na pessoa física, não caracteriza a operação de redução de capital como simulação (primeiro acórdão paradigma), e que, não restando comprovada a existência de fraude ou simulação, seja no contrato de promessa de compra e venda, não concretizado e posteriormente distratado e contratado de modo diverso, seja na transferência das participações societárias a serem alienadas para os sócios pessoas físicas, seja no contrato celebrado entre as pessoas físicas e a adquirente, exonera-se integralmente a exigência (segundo acórdão paradigma).*

No paradigma nº 1201-001.920, houve inicialmente aporte no sujeito passivo de ações de pessoas jurídicas que se dedicavam a projeto minerário, seguindo-se outros investimentos nestas pessoas jurídicas pelo sujeito passivo e seus sócios, alguns pessoas físicas, um deles inclusive transferindo para a investida direitos minerários que possuía em seu próprio nome. Consolidados os investimentos nessas pessoas jurídicas referidas como *veículo temporário* para tanto, os sócios do atuado celebraram opção de compra das ações daquelas pessoas jurídicas, executaram reorganização societária e acordaram venda a terceiros, mediante cessão daquela opção de compra, na qual os sócios do atuado teriam assumido as obrigações contratuais e riscos decorrentes. Como a *operação indireta de compra e venda* ocorreu depois da redução de capital do sujeito passivo atuado, a autoridade lançadora concluiu que houve simulação, inclusive porque ao destinar os recursos financeiros auferidos na venda aos substitutos, o atuado necessitou buscar recursos em outras fontes, inclusive junto àqueles substitutos. O voto condutor do paradigma, por sua vez, está orientado pelo fato de as ações alienadas pelos sócios terem sido por eles aportadas no patrimônio do sujeito passivo atuado:

Diz o art 22 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995: "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.", portanto, a devolução de capital investido pelos acionistas poderá se dar mediante entrega de bens avaliados pelo valor contábil, que foi o caso.

As ações da Morro do Pilar Minerais S/A e Morro Escuro Minerais S/A havia sido conferidas pela MARSPE Empreendimentos e Participações S/A, Ingo Gustav Wender e Ricardo Pinho Lara e, com a devolução, retornaram às mesmas; a operação é legal e

cumpriu os trâmites legais, não havendo o que se falar em simulação, definida pelo artigo 167 do Código Civil Brasileiro, abaixo transcrito:

[...]

Por outro lado, é evidente que **a intenção de alienação vinha anterior à redução de capital pela recorrente**, conforme consta do Contrato Particular de Opção de Compra de Ações (doc. de fls. 452/477), **entre os "acionistas finais" e a Manabi Mineração Ltda**, datado de 01/03/2011, onde a Marspe e a Terrativa prometem implementar reestruturações societárias na Morro do Pilar e também na Morro Escuro, que, uma vez concluídas, farão com que os "acionistas finais" passem a deter diretamente 100 % das ações dessas empresas.

Porém, **a venda das ações da MORRO DO PILAR e da MORRO ESCURO pelos "acionistas finais" se deu em apenas 08/06/2011, conforme Contrato Particular de Compra e Venda de Ações (doc.de fls. 486/538), posteriormente à redução de capital.**

[...]

Assim, a redução de capital efetuada, mediante devolução aos sócios da TERRATIVA e da MARSPE, das ações da Morro do Pilar Minerais S/A e Morro Escuro Minerais S/A, pelo valor contábil é autorizada pelo artigo 22 da Lei nº 9.249 de 1995.

O fato dos acionistas planejarem a redução do capital social, celebrando contratos preliminares de que tratam os artigos 462 e 463 do Código Civil, visando a subsequente alienação de suas ações a terceiros, tributando o ganho de capital na pessoa física, não caracteriza a operação de redução de capital como simulação. (*destacou-se*)

Nestes termos, o paradigma não valida, genericamente, *alteração da "estrutura negocial" com o objetivo de gerar uma economia tributária*, apenas porque realizada antes da ocorrência do fato gerador. Premissa fática dessa decisão é o fato de os sócios serem, originalmente, titulares das ações alienadas depois de aportadas no capital do sujeito passivo autuado. O outro Colegiado do CARF, portanto, acolheu a alegação de que o sujeito passivo era *veículo temporário* daqueles investimentos.

O recorrido, por sua vez, se opõe ao fato de os acionistas promoverem a retirada dos empreendimentos do patrimônio da BRACOR no momento da concretização *do seu objetivo social – a venda do empreendimento imobiliário concluído (ou em vias de)*, vez que os investimentos nas BRCs se deram para construção dos imóveis, não se admitindo a arguição de que BRACOR já teria cumprido seu papel de executora dos empreendimentos. O voto condutor do acórdão recorrido é expresso no sentido de que a estrutura utilizada não se prestou apenas à *governança corporativa e segregação dos riscos*, pois, *terminado o empreendimento imobiliário, é lógico que o passo seguinte é a sua venda*.

Ou seja, enquanto no recorrido a decisão está calcada no fato de a sociedade de propósito específico reunir investidores para que o sujeito passivo autuado desenvolva o empreendimento com finalidade de venda daquela participação societária, no paradigma os sócios transferem ao sujeito passivo autuado participações societárias que já detinham em um empreendimento e, por esta razão, afirmam seu direito de reduzir o capital do sujeito passivo autuado para alienar a terceiros aquelas participações societárias por eles ante detidas. São

modelos/estruturas negociais que se distinguem no ponto determinante para decisão do recorrido: as investidas - sociedades de propósito específico - foram constituídas pela Contribuinte para desenvolvimento e alienação dos empreendimentos. Não representam empreendimentos pré-existentes, antes detidos pelos investidores, e aportados transitoriamente em capital do sujeito passivo atuado. O desenvolvimento do empreendimento para alienação é o objeto social do sujeito passivo aqui atuado.

O paradigma nº 1301-001.864 analisa estrutura comercial semelhante à do primeiro paradigma, tendo por objeto alienação de ações representativas de exploração de direitos minerários, negociadas por sócios pessoas físicas com terceiro em acordo que, ao final, não se concretizou, e foi efetivado depois da redução do capital do sujeito passivo atuado, com entrega àqueles sócios da participação societária posteriormente alienada.

Observa-se, porém, que distintamente do alegado pela Contribuinte, não há em referido julgado a validação da *alteração da “estrutura comercial”, para que se alcançasse uma eficiência fiscal*. A discussão, neste paradigma, se limitou a definir se houve, ou não, alienação da participação societária antes da redução de capital. Já em 1ª instância, o julgamento administrativo discordara da acusação fiscal que firmara válido o primeiro acordo de venda pactuado, e assim concluiu:

Em síntese:

- O contrato celebrado entre a contribuinte (AVG Sociedade) e a MMX, de 05/07/2007, perdeu sua eficácia ao não se concretizarem suas cláusulas suspensivas, de modo que o correspondente distrato, de 28/09/2007, era, na realidade, desnecessário, servindo apenas para formalizar uma situação que já se configurava plenamente estabelecida;
- Tem respaldo legal a transferência das ações da AVG Mineração, da contribuinte para seus sócios pessoas físicas, pelo valor patrimonial, para que eles efetuassem a venda, pelo valor de mercado, originariamente acordado, à MMX; e
- Inexistiu, no caso, qualquer fraude ou simulação (tornando, também injustificada a qualificação da multa de ofício).

Dessa forma, resta improcedente considerar a pessoa jurídica AVG Sociedade como sujeito passivo da obrigação tributária decorrente da apuração de ganho de capital na venda da AVG Mineração para a MMX.

Especificamente com respeito à interpretação do art. 22 da Lei nº 9.249/95, o voto condutor do paradigma adiciona às razões de 1ª instância que:

Se o negócio originalmente firmado ainda estava inconcluso e pendente de condição suspensiva, não poderia produzir efeitos, especialmente os tributários, conforme art. 117, inciso I, do CTN. O fato gerador tributário, a saber, o ganho de capital pelo alienante, não chegou a ocorrer, pelo simples fato de que a alienação, nos moldes previstos no contrato de 05/07/2007, não se concretizou.

Cabe analisar, na sequência, **se a nova forma adotada para a alienação da participação societária** na AVG Mineração constituiu simulação, conforme a acusação fiscal.

Do ponto de vista da adquirente MMX, mostrava-se irrelevante se referidas participações lhe seriam alienadas pela pessoa jurídica ou pelas pessoas físicas. No entanto, para os alienantes, havia uma diferença importante, especificamente a carga tributária incidente sobre o ganho de capital em uma ou em outra situação. Aqui, considero fundamental trazer à colação o teor do art. 22 da Lei nº 9.249/1995:

[...]

Tenho que essa faculdade, outorgada à pessoa jurídica, de promover a devolução de capital em bens aos sócios, avaliando-os pelo valor contábil ou pelo valor de mercado, traz consigo o entendimento de que é também outorgado aos interessados definir em que momento se dará a tributação do ganho de capital sobre esses bens, se no momento da devolução aos sócios (avaliação a valor de mercado) ou no momento de uma futura alienação a terceiros (avaliação a valor contábil). A lei não estabelece qualquer limitação temporal para essa futura alienação a terceiros. A opção do contribuinte por uma ou outra via é, a meu ver, planejamento tributário válido, porque expressamente previsto em lei. *(destacou-se)*

Inferese, daí, que a alteração de estrutura comercial analisada neste segundo paradigma diz respeito, em verdade, à repactuação da venda da participação societária. Nada se diz sobre a escolha dos sócios pessoa física realizarem o empreendimento minerário por intermédio do sujeito passivo atuado, e alterarem esta estrutura no momento da venda do empreendimento.

Assim, quando os acórdãos paradigmas consideram válida a conduta dos sujeitos passivos *nos termos do já mencionado art. 22 da Lei nº 9.249/95, eis que exercida no âmbito da livre iniciativa, garantida expressamente pela Constituição Federal em seu artigo 5º e sem qualquer violação de disposições da legislação tributária*, eles não têm em conta *alteração da “estrutura comercial” para economia de tributos* semelhante à analisada nestes autos. Em nenhum dos paradigmas se teve em conta a destinação, aos sócios, de ativo constituído para desenvolvimento de empreendimento a ser alienado, representativo do objeto social da Contribuinte atuada.

Na medida em que esta matéria pretendia reformar o fundamento central do acórdão recorrido, uma vez não confirmada a existência do dissídio jurisprudencial, já seria possível negar conhecimento ao recurso especial quanto a todas as demais matérias de mérito, porque subsistiria fundamento autônomo a sustentar o acórdão recorrido. Contudo, diante da possibilidade de outro ser o entendimento deste Colegiado, cumpre analisar as demais matérias que tiveram seguimento para avaliar se elas também confrontam este fundamento – o que pode evidenciar a inobservância do limite regimental de dois paradigmas – ou se pretendem reformar outro fundamento suficiente para reverter o acórdão recorrido.

Na matéria nº 4 - **“opção legal – extensão da norma contida no artigo 22 da Lei nº 9.249/95”** – a Contribuinte ressalva novamente que apresentou *motivos extra tributários para que fossem realizadas as cisões parciais*, mas defende que *tais operações não poderiam ser questionadas pelo Fisco em razão da existência da norma contida no artigo 22 da Lei nº 9.249/95*,

que prevê a possibilidade de a pessoa jurídica entregar aos seus acionistas, em operações de devolução capital, bens avaliados pelo seu valor contábil.

Compreende que mesmo prevalecendo a invalidade da *alteração da “estrutura negocial”*, o exercício da opção legal contida no art. 22 da Lei nº 9.249/95 não poderia ser contestado. Busca, assim, a reforma do entendimento de que tal dispositivo *somente disciplinaria os efeitos tributários decorrentes de uma devolução de capital, razão pela qual deveriam ser investigados os motivos (aspecto subjetivo) que justificaram tal devolução pela pessoa jurídica.*

Importa, assim, avaliar em que circunstâncias os paradigmas indicados afirmam a existência daquela opção legal, e se a divergência jurisprudencial suscitada eventualmente também alcançaria o debate que se pretendeu estabelecer na matéria anterior.

O voto condutor do primeiro paradigma – nº 1301-003.370 – assim sintetiza a operação analisada:

Em rigor, a operação envolve basicamente três passos, conforme a documentação acostada aos autos: i) cisão da KAPENA em duas companhias, uma das quais era composta por exclusivamente 30% das ações da SYHSPE; ii) ato contínuo, essa parcela cindida foi incorporada à própria SYHSPE; e iii) em decorrência dessa incorporação da parcela cindida, as ações incorporadas foram entregues diretamente aos acionistas da KAPENA, na proporção de suas participações.

Não há, nessa operação, nada que justifique aumento do patrimônio líquido da SYHSPE, haja vista que o que há, de fato, é simplesmente a devolução das ações aos sócios da KAPENA, pelo valor contábil, que passam a ser diretamente proprietários de ações correspondentes a 30% do capital social da SYHSPE.

O que há, e esse foi o fundamento da autuação, é a devolução das ações da SYHSPE para os sócios, **para sua posterior alienação** para o GRUPO JB, sujeitando-se a uma carga tributária menor sobre o ganho de capital apurado. Segundo a fiscalização, tal operação não teria propósito negocial, razão pela qual não teria eficácia perante o Fisco. (*destacou-se*)

Na sequência, o voto condutor do paradigma discorre sobre a opção legal em referência e, com citação de outros julgados deste Conselho, arremata nos seguintes termos:

Uma vez reconhecido que o legislador deu essa expressa faculdade à Recorrente, não há que causar espécie a opção pela devolução, para que a alienação se dê sob uma carga tributária menor.

Não se trata de um desvio da normalidade, mas uma opção do contribuinte à luz do instrumental operacional que a legislação tributária lhe deu como precisamente pontuado pelo Conselheiro Antônio José Praga de Souza, no Acórdão CARF nº 1402-001.341, *“a distorção está nas próprias normas tributárias que estabelecem alíquota de 15% para o ganho de capital na pessoa física e de até 34% de IRPJ/CSLL sobre os ganhos de mesma natureza das pessoas jurídicas.”*

É dizer, não pode a fiscalização, por estar em desacordo com a distorção na tributação do ganho de capital na pessoa física e na pessoa jurídica, pretender saná-la através da desconsideração de uma opção fiscal legítima do contribuinte.

[...]

Tampouco há que se falar em simulação no presente caso, **haja vista que toda a operação restou materialmente comprovada, com todos os atos constitutivos devidamente depositados e aprovados pela JUCESP.** A operação ocorreu exatamente como descrito pela fiscalização e pelo contribuinte, com a finalidade de se utilizar de uma opção fiscal para reduzir a carga tributária sobre o ganho de capital na alienação de ações da SYHSPE. *(destacou-se)*

Por fim, também deve-se consignar que por se tratar de opção fiscal, e não de planejamento tributário, sequer há que se considerar a existência ou não de propósito negocial na operação, visto que tal discussão é despicienda ao deslinde do feito.

Constata-se que referido julgado, de fato, não investiga os motivos que justificam a devolução de capital aos sócios, mas isto porque o único questionamento fiscal foi no sentido de que *o verdadeiro ato praticado foi a venda da participação na GPS Invest Financ, de propriedade da companhia Pulsar Investimentos S/A (KAPENA), para empresa JB Participações.* Neste contexto, bastou ao outro Colegiado do CARF constatar que *a participação na GPS Invest Financ foi transferida para SYHSPE e desta para os acionistas, que somente depois as alienaram ao GRUPO JB, para concluir que houve regular opção fiscal, inclusive porque todos os atos constitutivos devidamente depositados e aprovados pela JUCESP.*

A redução de capital aqui questionada não tem por objeto uma participação acionária em **sociedade autônoma**. No paradigma, o ganho de capital diz respeito a *ações da GPS Planejamento Financeiro Ltda. (“GPS PLANEJAMENTO”) e da CFO Administração de Recursos Ltda. (“CFO ADMINISTRAÇÃO”), sociedades atuantes no setor de wealth management, eram detidas diretamente pela Recorrente (à época, KAPENA Participações S/A), que, por sua vez, era controlada por diversos acionistas pessoas físicas.* Já nestes autos, como visto, o debate tem em conta a cisão de Sociedades de Propósito Específico, constituídas para desenvolvimento de empreendimentos imobiliários, ou seja, ativos integrados à Contribuinte para realização de seu objeto social que, na concepção do Colegiado *a quo*, se estendia até a venda destes empreendimentos. Embora esta distinção entre os ativos destacados para alienação pelos sócios já seja suficiente para desassemelhar os casos, vale lembrar também que as cisões foram associadas a outorga de procurações à BRACOR com *amplos e irrestritos poderes para promover e se responsabilizar pela venda, podendo agir de acordo com o seu critério e, inclusive, renunciar ou modificar o conteúdo do contrato de compra e venda,* assim como o voto condutor do acórdão recorrido refere a existência de atas sem a assinatura de todos os acionistas, vez que esta versão completa não foi apresentada na Junta Comercial de São Paulo.

Com respeito ao paradigma nº 1402-001.477, tem-se também que a conclusão de *que tal dispositivo confere à pessoa jurídica a opção de transferir bens aos sócios ainda que com o exclusivo objetivo de se obter uma economia tributária* não foi afirmada como cláusula geral, porque também condicionada aos contornos fáticos específicos do negócio realizado pelos acionistas pessoa física e tendo por objeto vários investimentos mantidos sob *holdings*, como bem

se vê no voto declarado neste paradigma pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, em linha com o voto proferido no paradigma anterior, do qual também participou:

Trata-se, em última análise, de possibilidade legal posta à disposição dos contribuintes pelo art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995. O próprio legislador possibilitou que as pessoas jurídicas, ao entregar bens ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, poderiam ser avaliar tais bens pelo valor contábil ou de mercado.

Não vejo diferença na utilização entre tais opções do contribuinte e as que comumente se permitem, como as opções pela forma de tributação: não havendo vedações, pode a pessoa jurídica optar pelo lucro presumido ou pelo Simples Nacional em detrimento à regra geral do lucro real. Ou, em relação aos optantes pelo lucro real, optar pela apuração trimestral ou anual. No que tange às pessoas físicas, como regra, é oferecida a opção pelo desconto simplificado em detrimento à utilização das deduções permitidas pela legislação tributária.

Aliás, a opção de POLPAR em transferir aos seus acionistas ações de SZPQ a valor contábil, deveria ser a regra, e não opção. Imaginemos situação absolutamente inversa: se POLPAR possuísse grandes prejuízos, e seus sócios, pretendessem extingui-la para, em futuro próximo, alienar as ações de SZPQ, a legislação permitiria que POLPAR já transferisse aos seus acionistas as ações a valor de mercado, o que implicaria carga tributária zero não só no momento de tal transferência dos bens aos sócios, mas também na futura alienação de ações por parte dos acionistas. E ainda assim não haveria infração, pois se trata de mera opção da pessoa jurídica.

Veja-se que, se fossem os acionistas que integralizassem capital na pessoa jurídica, também poderiam optar por transferir as ações a valor constante em suas declarações de renda ou a valor de mercado. Optando pelo valor de mercado, deveriam oferecer à tributação, nas próprias físicas, o ganho de capital correspondente. Mas não seriam obrigadas a assim agirem. No caso concreto, a autoridade fiscal parece querer impor ao contribuinte a opção mais onerosa. Ora, **se o próprio legislador quis deixar ao talante das pessoas jurídicas a escolha de uma entre duas opções, não cabe ao Fisco questionar tal escolha, a não ser que vislumbre alguma patologia no caso concreto, tal qual uma fraude ou simulação.**

Embora entenda que a livre iniciativa possui limites diante da solidariedade a todos imposta pelo art. 3º da Constituição Federal, no presente caso, estamos diante de normas que permitem ao contribuinte optar pelo caminho a percorrer, não merecendo prosperar a exigência.

Em respeito à defesa oferecida pela Fazenda Nacional, cumpro-me discorrer sobre alguns pontos específicos.

Em relação à suposta simulação perpetrada pela Recorrente, como afirmou a Fazenda Nacional em sustentação oral, não vislumbro sua ocorrência. **O negócio realizado foi formalizado incluindo-se cláusulas com condições suspensivas**, como bem ficou demonstrado nos contratos entabulados. Trata-se de exemplo clássico do próprio conceito de condição suspensiva.

Ademais, o fato de a **negociação ter sido realizada pelos acionistas controladores de POLPAR**, e não por esta, respalda-se no disposto no art. 254-A da Lei das S/A, que trata da **alienação, direta ou indireta, do controle de companhia aberta**. Ora, o que viria a ser a

alienação indireta do controle de companhia senão àquela em que se constata na operação em análise? Frise-se que **POLPAR era uma holding destinada somente a viabilizar o exercício do poder de controle.** Quem detinha o controle direto de POLPAR eram os acionistas ora arrolados como responsáveis pelo crédito tributário em discussão. Tais acionistas possuíam ações de SZPQ. POLPAR possuía ações de SZPQ (e também outras holdings envolvidas na negociação). Logo, **os acionistas de POLPAR, detinham controle indireto de SZPQ e tal controle indireto é que foi alvo de negociação com PETROBRÁS, e não mera venda de ações.**

Se a operação realizada fosse aquela defendida pela autoridade fiscal, qual seja, a venda de ações de SZPQ por POLPAR, os acionistas minoritários desta poderiam ser prejudicados, uma vez que envolvidos em operação que talvez não desejassem participar. Se ainda assim o negócio fosse realizado, parte dos ganhos seria dos minoritários, o que demonstra, de fato, que a operação realizada seria outra, e não as de fato perpetradas.

Vê-se, assim, que não houve contorno de norma imperativa. Alienou-se o controle indireto de SZPQ e quem detinha tal controle eram as pessoas físicas acionistas de POLPAR. Para tanto, reduziu-se seu capital nos termos previstos em lei, realizando-se a operação de alienação diretamente pelos acionistas, recolhendo-se o imposto de renda sobre os ganhos de capital correspondentes. Não vejo artificialidade, muito menos simulação, na operação.

No que tange à redução de capital, corroborando a posição doutrinária de relevo trazida pela Recorrente, nas pesquisas em que realizei constatei que compete exclusivamente à Assembléia Geral decidir sobre tanto. Não havendo prejuízo a credores, não há o que se questionar.

Ademais, ao contrário de outras operações já analisadas por esta Turma, como, por exemplo, no acórdão nº 1402-001.251 (caso “TPS”), nos autos não consta que momentos após a redução de capital reverteu-se tal situação, denotando operação para se posicionar artificialmente perante a norma. De se salientar, ainda, que naquele caso, embora o contribuinte tenha novamente aumentado o capital após a devolução de bens aos sócios, ainda assim foi dado provimento ao recurso, por maioria. **Acrescente-se ainda que, nada mais natural haver a redução de capital de POLPAR se não mais seus acionistas pretendiam atuar no ramo de papel e celulose.**

Já tive oportunidade de relatar casos, ainda no âmbito das Delegacias de Julgamento, em que não era possível reduzir capital em razão dos vultosos valores dos bens a alienar (no caso, terrenos, e imóveis já depreciados). A pessoa jurídica em questão era tributada com base no lucro real. A operação artificial foi a criação de empresa, tributada com base no lucro presumido, com versão dos bens que se desejava alienar. Tal empresa jamais existiu de fato, sua operação restringiu-se à venda de tais imóveis e terrenos, e, como houvera sido em seu objetivo social a compra e venda de imóveis, tributou os ganhos nas alienações em análise utilizando-se do coeficiente de presunção de lucro de 8%. Mantida a operação na pessoa jurídica tributada com base no lucro real, 100% da receita seria considerada lucro. A artificialidade era latente.

Conforme explanado, tais fatos não se repetem no presente processo. (*destacou-se*)

Mais uma vez, a opção legal é reconhecida no âmbito da alienação de participação em **sociedade autônoma**, mantida sob controle indireto com interposição de *holding*, e a

negociação foi promovida pelos acionistas controladores com terceiro interessado nas atividades de papel e celulose desenvolvidas no empreendimento alienado.

Em ambos os paradigmas, portanto, a redução de capital se dá sem evidências de simulação, e o questionamento fiscal se dirige, apenas, ao deslocamento da titularidade da participação societária alienada de uma pessoa jurídica para seus sócios. Não é possível afirmar, a partir de tais decisões, que a mesma opção legal poderia ser exercida nas condições aqui presentes: cisão de Sociedades de Propósito Específico, constituídas para desenvolvimento de empreendimentos imobiliários e realização do objeto social da Contribuinte, mormente se está presente apontamento de vícios nas procurações e atas antes referidos.

Embora o acórdão recorrido firme ser *temeroso afirmar que este dispositivo seria uma autorização de opção legal*, assim o faz naquele contexto fático específico, distinto dos paradigmas que admitiram *que a entrega de bens aos sócios a valor contábil, por meio de operação de devolução de capital, “não se trata de um desvio da normalidade, mas uma opção do contribuinte à luz do instrumental operacional que a legislação tributária lhe deu”/“não representa distorção do sistema, mas sim opção do legislador”*.

Inútil, assim, discutir se a interpretação dos paradigmas acerca do art. 22 da Lei nº 9.249/95 deve prevalecer, porque a aplicação do entendimento neles defendido é dependente da forma como realizada a redução de capital em favor dos sócios, e o presente caso ainda se distingue pelo objeto desta redução de capital.

Em outras palavras: ainda que reformado o recorrido no ponto em que consigna ser *temeroso afirmar que este dispositivo seria uma autorização de opção legal*, adotando-se o entendimento de que o art. 22 da Lei nº 9.249/95 confere ao sujeito passivo a possibilidade de destacar qualquer ativo ou, minimamente, qualquer participação societária de seu patrimônio para devolvê-lo aos sócios, com vistas a estes promoverem sua alienação, subsistiria no recorrido o entendimento de que o ativo destacado integrava o próprio objeto social da autuada, este considerado no recorrido como **distinto** de uma *holding* que detém participação em outras sociedades autônomas, porque correspondente às atividades de desenvolvimento de empreendimentos imobiliários, as quais somente foram segregadas em Sociedades de Propósito Específico por conveniência administrativa da Contribuinte.

No paradigma nº 1301-003.370, a *holding* destacou ativo correspondente a seu objeto social, mas este era apenas participação em outras sociedades. E no 1402-001.477, apesar de ser também este o contexto, a questão subjacente destes autos tem mais relevo porque a validade da operação examinada neste segundo paradigma foi admitida com a ressalva de não se vislumbrar *alguma patologia no caso concreto, tal qual uma fraude ou simulação*, bem como porque os acionistas alienantes da participação societária não mais *pretendiam atuar no ramo* de negócio da sociedade autônoma investida, ao passo que no presente caso os vícios antes referidos foram apontados – inclusive com respeito à outorga de procuração à Contribuinte para venda dos ativos devolvidos - e a cisão das BRCs foi promovida precisamente para continuidade e finalização

da atividade de desenvolvimento de empreendimento imobiliário, com a alienação dos imóveis construídos para venda.

Em síntese: os casos se distinguem porque a devolução aqui promovida não teve por objeto item ativo com as mesmas características dos paradigmas, e as características próprias daquele ativo foi determinante para a decisão do recorrido. Ainda que o bem devolvido integre o objeto social da Contribuinte e seja uma participação societária, aqui ele não foi tomado como mero investimento em outra sociedade, mas sim como um item patrimonial circulante, travestido de participação societária que abrigou os estoques constituídos na atividade de desenvolvimento imobiliário para a qual os investidores da Contribuinte contribuíram, com o objetivo final de aliená-los e auferir lucro venda. E esta circunstância foi determinante para o Colegiado *a quo* concluir pelo afastamento da opção legal expressa no art. 22 da Lei nº 9.249/95.

Na matéria nº 5 - **“limites de atuação do Fisco no questionamento dos fundamentos de uma devolução de capital”** - a Contribuinte pretende reverter o entendimento do Colegiado *a quo* mediante demonstração de *que no caso concreto as cisões parciais, que tiveram como efeito uma devolução de capital aos acionistas, foram realizadas nos exatos termos do que dispõe a legislação comercial.* Para tanto, refere paradigmas que, ao admitir as operações realizadas, entenderam suficiente a *análise dos requisitos previstos na legislação comercial (aspecto objetivo)*, distintamente do acórdão recorrido, no qual *para questionar as operações que resultaram na entrega das participações das BRCs aos acionistas da Recorrente, a Turma Julgadora a quo se valeu de uma avaliação acerca das motivações (aspecto subjetivo) que justificaram a prática desses atos.*

Cumpra, assim, avaliar se os paradigmas concluem, de fato, não ser possível esta análise das motivações acerca da deliberação por redução de capital.

O paradigma nº 1301-001.302 trata de outra parte da operação referida no paradigma nº 1402-001.477, na qual os acionistas pessoa física, controladores indiretos de sociedade, alienaram participação societária, sob titularidade direta de uma *holding*, à Petrobrás S/A. O voto condutor do paradigma aqui invocado, porém, analisa, sim, as motivações que levaram os acionistas a deliberarem pela devolução de capital. Veja-se:

A autoridade fiscal argumenta que a venda das ações poderia ser realizada de maneira simples e objetiva, mas, visando a redução da incidência tributária sobre as operações, optou-se pela prática de um conjunto complexo de atos. Questionou, ainda, que a decisão de reduzir o capital social de R\$ 1.735.668,24 para R\$ 988.678,87, não estava lastreada no excesso de capital, conforme declarado, mas sim na intenção de alienação das quotas correspondentes à redução realizada.

Desta forma, dentre as questões pertinentes ao julgamento do litígio, de modo especial no que diz respeito a quem materialmente praticou o ato que gerou a exigência do imposto de renda, se era possível fazer a redução do capital social entregando ações aos acionistas, na proporção do capital social reduzido, pelo valor contábil.

É certo que, no caso em exame, **somente os sócios ou acionistas, que assumem os riscos do negócio, têm legitimidade para definir o montante necessário para continuar as**

atividades de uma empresa. A hipótese em que a redução do capital social pode ser questionada por terceiros está prevista no artigo 173, § 1º, da Lei das S/A e ocorre quando a redução do capital resulte na impossibilidade de pagamento dos credores. Assim o é porque, em regra, o capital social e demais ativos da empresa representa garantia de pagamento. **Não se tem notícias e sequer é causa da autuação, que a redução do capital social tenha resultado no inadimplemento de obrigações assumidas pela empresa autuada.**

O acórdão recorrido sustenta que a Lei das Sociedades Anônimas traz um conjunto de artigos que buscam conferir proteção ao capital das sociedades por ações e prevê situações em que este pode ser reduzido, sustentando que no caso concreto não foi atendido o artigo 173 da citada lei, a seguir transcrito:

[...]

Neste aspecto, **não subsistem os fundamentos do acórdão recorrido, quando menciona que não foi observado o disposto no artigo 173 da Lei das S/A.** Consta do termo de verificação fiscal, à fl. 739, que em 13/8/2007 houve reunião da Diretoria da Suzano Holding que deliberou pela redução do capital social. Tal decisão, no mesmo dia, foi submetida ao Conselho de Administração que aprovou e recomendou que a matéria fosse encaminhada à Assembléia Geral da Companhia.

Em 26 de setembro de 2007, a Assembléia Geral Extraordinária dos Acionistas da SUZANO HOLDING S/A, aprovou redução do capital social. Assim, não se pode alegar como fundamento da autuação o fato de que não fora observado as disposições do artigo 173 da Lei das S/A.

No caso, entendo, da análise dos autos que **a causa da redução do capital social está no fato de que os acionistas majoritários tinham interesse em se retirar da sociedade, alienando suas participações e com a finalidade, é certo, de adequar a alienação das ações para a Petrobrás nos termos exigidos por esta.** Para tal, em vez da empresa fazer a venda das ações e entregar os recursos aos acionistas, como sugerido pela autoridade fiscal, o procedimento adotado foi a redução do capital social entregando aos acionistas, a título de devolução de suas participações, ações avaliados pelo valor contábil.

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).

Ao longo de toda peça de defesa a ora recorrente afirma ***“que, das opções existentes, a redução de capital das holdings, mediante entrega das ações de SZPQ aos acionistas, foi a escolha adequada em face do negócio jurídico entabulado entre os controladores e a PETROBRÁS”.*** Aduz, mais, ***“Ocorre que se as vendas das ações de SZPQ fosse feita por SH, como quer o Fisco, o negócio celebrado com a PETROBRÁS seria deturpado”.***

De se ressaltar, com relação à materialidade dos contratos e da identificação de quem efetivamente recebeu o preço da venda, que é certo que a compra e venda pode ser efetuada sobre coisa futura conforme artigo 483 do Código Civil: a compra e venda pode ter por objeto coisa atual ou futura. Neste caso, ficará sem efeito o contrato se esta não vier a existir, salvo se a intenção das partes era de concluir contrato aleatório.

Digo isto, para enfatizar que por meio do **contrato datado de 3/8/2003, David Feffer; Daniel Feffer; Betty Vaidergorn Feffer; Jorge Feffer; Ruben Feffer e Fanny Feffer, entre outros, celebraram contrato com a PETROBRÁS, ajustando a compra e venda das ações indicadas no relatório deste voto.**

No mencionado contrato ficou esclarecido que o termo "fechamento do negócio" caracterizar-se-ia pela "*liquidação da presente compra e venda, mediante a efetiva transferência da propriedade das Ações à Compradora e simultâneo pagamento do Preço de Aquisição aos Acionistas.*"). No item 2.1 ficou consignado que na data do fechamento os acionistas/vendedores deveriam entregar à Compradora os termos de transferência de ações por meio dos quais a titularidade e propriedade das ações seriam transferidas à PETROBRÁS e, simultaneamente, esta pagaria aos vendedores o preço ajustado, transferindo os recursos aos vendedores, em contas bancárias informadas por estes (item 4.2).

No momento em que o item 4.3 do citado instrumento destaca que o fechamento do negócio ocorreria no futuro, após uma série de atos a serem observados pelas partes, não há a menor dúvida de que em 3/8/2007, as partes estavam celebrando contrato preliminar, nos termos dos artigos 462 a 466 do Código Civil, negócio este que veio a se concretizar em 30/11/2007, quando os vendedores outorgaram à compradora os termos de transferência de ações e esta pagou-lhes o preço ajustado, conforme registrado no documento.

Ou seja, tenha-se presente que quem efetivamente transferiu as ações à PETROBRÁS, recebendo valor correspondente, mediante crédito em conta, foram David Feffer; Daniel Feffer; Betty Vaidergorn Feffer; Jorge Feffer; Ruben Feffer e Fanny Feffer.

Na prática, a SUZANO HOLDING S/A tinha ações da empresa Suzano Petroquímica S.A e tinha como acionistas controladores David Feffer; Daniel Feffer; Betty Vaidergorn Feffer; Jorge Feffer; Ruben Feffer e Fanny Feffer. **Na condição de acionistas controladores as pessoas aqui nominadas tinham atribuições para decidir se fariam a venda direta**, por meio da empresa SUZANO HOLDING, tributando no percentual de 34%, ou restituíam o investimento aos acionistas, nos termos do artigo 22 da Lei nº 9.249, de 1995, para que estes vendessem à PETROBRÁS. A opção se deu pela restituição do investimento aos acionistas, pelo valor contábil, que utilizaram ditas ações para aumentar capital social de outra empresa, vindo a transferi-las à PETROBRÁS, recebendo o valor correspondente e tributando-o à alíquota de 15%, prevista para o ganho de capital auferido pelas pessoas físicas.

Portanto, não havendo nenhuma ilicitude no procedimento realizado pelos acionistas não há que se exigir IRPJ e CSLL da empresa SUZANO HOLDING S/A, quando esta sequer recebeu qualquer importância relacionada à venda que os acionistas fizeram à PETROBRÁS. *(destacou-se)*

Nestes termos, o voto condutor do paradigma admite que a deliberação de redução do capital social seja questionada, mediante demonstração, por exemplo, de que dela resulte o

inadimplemento de obrigações assumidas pela empresa autuada. Naquele caso concreto, porém, não houve tal questionamento. Para além disso, a motivação da deliberação foi, sim, analisada, como se vê nas referências à causa e à existência de minoritários.

O paradigma nº 1301-002.582, por sua vez, traz no trecho anterior ao transcrito pela Contribuinte, que *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, à semelhança do paradigma anterior, admite questionamento à deliberação social de redução do capital.

Para além disso, o voto condutor deste segundo paradigma também analisa a motivação para realização da alienação na forma adotada, e inclusive destaca o fato de os sócios pessoa física deterem diretamente parte das ações da sociedade alienada:

No caso, acusa a fiscalização do contribuinte ter realizado planejamento tributário abusivo, pois **procedeu a uma reorganização societária que precedeu a venda da Columbia à ELOG sem propósito negocial**, tendo como único objetivo a redução da carga tributária.

Não penso assim.

Conforme visto nos autos, **a reorganização societária que culminou com a redução do capital social da recorrente ocorreu dentro dos ditames da lei, sendo acordado, inclusive, no Contrato de Compromisso de Compra e Venda que, previamente à operação de alienação, seria efetuada uma reorganização societária**, tal como ocorreu. Por conseguinte, após realizada a reorganização societária, foi concluída a alienação da Columbia à ELOG pelos acionistas da Recorrente, que apuraram o respectivo ganho de capital, sujeitando-se ao pagamento devido. Tais guias, inclusive, se encontram anexadas aos autos, nas fls. 322 a 327.

Entendo razoável a justificativa apresentada pela recorrente acerca da data em que ocorreu a citada reorganização societária, pois, **sendo a Columbia titular de contratos de permissão ou concessão, eventual alteração de seu controle societário estava condicionada à a anuência da Receita Federal do Brasil, e só ocorreu após a negociação do Contrato de Compromisso de Compra e Venda de Participação societária com a ELOG.** Assim, como é de se esperar, antes da obtenção das autorizações em questão, não poderia haver a formalização da redução do capital social da Recorrente, com a devolução da participação societária da Columbia a seus acionistas.

Ora, conforme visto, entendo como opção dos acionistas da Recorrente, na qualidade de proprietários de 75% do capital social da Columbia, ainda que parcialmente, i.e, 62%, via Recorrente, concentrar a operação de venda na pessoa física, valendo-se de prévia redução de capital a valor contábil, consoante previsão contida no art. 22 da Lei nº 9.249/95 anteriormente transcrita. *(negrejou-se)*

Assim, além de não se confirmar nos paradigmas a impossibilidade de análise das motivações acerca da deliberação da redução de capital, o primeiro valida a operação em razão da presença de minoritários no capital da sociedade alienada e o segundo admite o questionamento se houve prejuízo a credores, fraude ou simulação. Ambos os contextos são distintos do presente, no qual a redução de capital não se prestou a destacar participação em sociedade autônoma, mas

sim sociedades de propósito específico, por meio das quais a Contribuinte executava seu objeto social, compreendido pelo Colegiado *a quo* como integrado pela alienação dos empreendimentos, a evidenciar conduta prejudicial à expectativa do Fisco na incidência tributária sobre esta atividade, e na presença de simulação afirmada no acórdão recorrido.

Na matéria nº 6 - “**validade da devolução de capital em razão da observância da ‘causa do negócio jurídico’**” – a Contribuinte argumenta que, caso se admita mais amplos *os poderes do Fisco para questionar as operações de devolução de capital*, para além do referido *aspecto objetivo*, eles estariam limitados à *possibilidade de se verificar se o negócio jurídico utilizado para promover a devolução de capital foi utilizado em observância à sua “causa”, isto é, a sua função econômica e social*.

Ponderando que a causa da cisão somente pode ser questionada se, após ela, *fosse verificada uma injustificada reconcentração do patrimônio da Recorrente*, confronta o entendimento do Colegiado *a quo*, pautado na invalidade das cisões parciais por supostos vícios nas motivações. Sob esta ótica, o paradigma nº 1201-002.082 suscitaria este debate por firmar *que somente seria possível a desconsideração da cisão quando fosse violada a sua “causa”/função, o que se verificaria quando houvesse uma posterior recomposição injustificada do patrimônio da pessoa jurídica*.

De plano vale recordar que o Colegiado *a quo*, quando questiona as cisões, tem em conta o fato de seu objeto ser Sociedades de Propósito Específico constituídas para realização de empreendimentos a serem alienados. Evidente, portanto, que não se perquiriu, neste contexto, de reintegração dos ativos ao patrimônio da autuada, vez que o debate recai, justamente, na cisão que desloca imóvel construído para ser vendido pelos sócios.

O paradigma nº 1201-002.802 tem em conta incidência sobre ganho de capital cancelada em 1ª instância de julgamento. No caso, houve duas cisões: a primeira para destacar os empreendimentos em usinas de açúcar e álcool da controladora operacional, e destiná-los a uma *holding* sob controle da mesma pessoa jurídica controladora da operacional, também *holding*; e a segunda para destacar desta controladora as ações das usinas que foram alienadas pelos sócios, pessoas físicas e jurídicas. O lançamento apontou a *holding* controladora da pessoa jurídica operacional como sujeito passivo dos tributos incidentes sobre o ganho de capital auferido na alienação dos ativos destacados da pessoa jurídica operacional, e houve qualificação da penalidade porque, *como o objetivo da reestruturação societária era permitir a venda das ações de NG/JARSY pelas pessoas físicas e isso não constou no protocolo das cisões (justificativa à racionalização da estrutura societária), seria possível concluir ter sido indicado motivo falso, a fim de impedir o conhecimento do fato gerador pelo fisco*.

A autoridade julgadora de 1ª instância entendeu necessária a primeira cisão, para separação dos *ativos do negócio pactuado*, bem como regular a negociação da participação societária, assim constituída, pelos acionistas controladores indiretos. O voto condutor do paradigma concordou com a primeira parte da decisão tendo em conta o contexto de

renegociação de dívidas da pessoa jurídica operacional inicialmente cindida, e observou que a *holding* apontada como sujeito passivo do ganho de capital foi constituída naquele contexto de renegociação, e antes a titularidade dos investimentos era dos sócios pessoa física. Quanto à segunda parte, a concordância novamente invocou todo o contexto de renegociação de dívidas, como sintetizado nesta conclusão:

61. Fica claro, à toda evidência, que o negócio foi, desde o início, orquestrado pelos acionistas. A todo tempo, desde antes da criação da Cerradinho Holding S/A (Recorrida), apenas eles poderiam ter tomado as decisões que resultaram na alienação dos ativos de CAEE à NOBLE. Ademais, além de ter que saldar dívidas de CAEE que não puderam ser vertidas à JARSY quando da primeira cisão parcial, os acionistas estavam, outrossim, obrigados a efetuar aumento de capital nas empresas operacionais (CAEE/UPA) no valor de R\$ 150 milhões.

Na sequência, o voto condutor do paradigma reforça seu entendimento em favor da licitude da cisão da *holding*, nos seguintes termos:

70. Contudo, é certo que, só caberia cogitar inexistência de causa à cisão de Cerradinho Holding S/A (CERRAPAR) se, por hipótese, o patrimônio cindido (ou recursos equivalentes) tivesse retornado a ela. Conforme visto acima, tal fato não ocorreu. Ela deixou de deter ativos e desobrigou-se de passivos. Houve, portanto, conferência patrimonial.

71. Igualmente, não procede o argumento segundo o qual não haveria qualquer razão, salvo economia fiscal, para a segunda cisão (da Cerradinho Holding S/A, por meio da qual devolveu-se aos sócios pessoas físicas o patrimônio vertido anteriormente em JARSY), isso porque consta do artigo 225, I da Lei 6.404/19761 (Lei das S/A) que na justificação serão expostos: "os motivos ou fins da operação, e o interesse da companhia na sua realização".

72. Em atos de fusão, cisão ou incorporação, os fins dizem respeito aos propósitos a que servem as operações. Tais reestruturações têm por função possibilitar as alocações de patrimônio em diferentes sociedades.

73. No caso em análise, não há dúvidas de que a cisão de CAEE permitiu segregar em nova sociedade o patrimônio que seria alienado à NOBLE. Na mesma linha, a cisão da Recorrida permitiu atribuir àquele que negociou a venda obter o ativo antes de aliená-lo. Por isso, constou da justificação que a cisão visava "racionalizar a estrutura societária", com a "reorganização dos ativos", nos "legítimos interesses da Cindida e da Incorporadora, assim como de seus acionistas e administradores".

A Contribuinte busca, nestes autos, caracterizar o dissídio jurisprudencial a partir da citação genérica, em ementa do paradigma, de que *só cabe cogitar inexistência de causa à cisão se, por hipótese, o patrimônio cindido (ou recursos equivalentes) tivesse retornado a Recorrida*. Esta interpretação da legislação tributária, porém, somente se prestaria a caracterizar divergência se fosse estipulada de forma autônoma, e não em decorrência do contexto fático analisado, como antes demonstrado, o qual, por sua vez, é substancialmente distinto destes autos. Como se vê, no paradigma a *holding* apontada como sujeito passivo tributário sequer existia quando a família detentora dos investimentos nas usinas buscou a renegociação das dívidas e passou a promover o destaque dos ativos que vieram a ser alienados, para além de as cisões terem integrado reorganização societária compreendida como necessária para quitação das dívidas.

Em tais circunstâncias tão distintas do presente caso, não há como se cogitar o Colegiado que proferiu o paradigma reconhecera a validade das cisões parciais aqui promovidas e teria esta circunstância como suficiente para cancelamento da presente exigência.

Na matéria nº 7 - “**validade da devolução de capital em razão da perda do *affectio societatis***” – a Contribuinte pretende ver admitida a motivação da redução de capital aqui promovida, subsidiariamente afirmando *que no caso concreto as motivações (aspecto subjetivo) que ensejaram a realização das cisões parciais são plenamente legítimas*. Isto porque, a anterior *convergência de interesse entre os acionistas para investir no setor imobiliário*, deixou de existir, e com a *perda do affectio societatis entre os acionistas*, eles passaram a ter como *interesse exclusivo a liquidação do investimento anteriormente realizado*. Em seu entendimento, apesar de o Colegiado a quo ter reconhecido a *perda do affectio societatis entre os acionistas da Recorrente*, afirmando *que de fato existia o interesse desses em negociar a alienação de seus investimentos com terceiros*, compreendeu-se *que isso não seria motivo válido para justificar a devolução de capital aos acionistas, já que esses poderiam realizar a venda das BRCs por meio da Recorrente, deliberando, posteriormente, a distribuição dos recursos financeiros*.

Como se vê, nesta argumentação a Contribuinte suprime a premissa fática, já reafirmada várias vezes neste voto, de que a discordância do Colegiado a quo neste ponto está calcada no fato de os investimentos terem sido promovidos para desenvolvimento e alienação dos empreendimentos imobiliários. É neste contexto que a referida *perda do affectio societatis* é rejeitada como motivo para a devolução de capital. Recorde-se, ainda, que o pressuposto de os acionistas poderem *realizar a venda das BRCs por meio da Recorrente* é confirmado nas procurações conferidas com amplos poderes para que a Contribuinte assim atuasse depois das cisões.

De toda a sorte, cabe verificar como foram proferidas as decisões paradigmáticas invocadas pela Contribuinte.

O primeiro paradigma – nº 1301-001.302 – já foi examinado na matéria nº 5. Sua análise conjunta com o paradigma nº 1402-001.477 – indicado na matéria nº 4 – evidencia operações por meio das quais os acionistas controladores indiretos promoveram alienação à Petrobrás S/A de participações acionárias em empreendimentos de papel e celulose. Daí a conclusão, a partir da **análise dos autos**, de *que a causa da redução do capital social está no fato de que os acionistas majoritários tinham interesse em se retirar da sociedade*. Evidente que a *perda do affectio societatis* se verifica em **investimentos permanentes**, para desenvolvimento de negócios operacionais, no caso de papel e celulose, em nada se assemelhando aos investimentos em Sociedade de **Propósito Específico**, concernentes à execução de empreendimentos imobiliários para venda, nos quais se alega a *perda do affectio societatis* justamente no momento da alienação destes empreendimentos.

O paradigma nº 1201-002.149, por sua vez, acolheu embargos de declaração com efeitos infringentes, opostos contra o acórdão nº 1201-001.778, para, solucionando vícios na

percepção dos fatos alegados, firmar a compreensão de que a cisão lá sob análise se prestava à retirada do sócio dissidente, a qual não acarretou o esvaziamento do patrimônio da investida, como se pode ver nos seguintes excertos do seu voto condutor:

e. a constatação supra embasou a conclusão fiscal de que a Autuada restou esvaziada de seu acervo operacional, após a cisão, no entanto, no momento em que a Autuada se associou à BR Towers, consta que (repetindo parte da notícia já transcrita) detinha contratos relevantes com companhias telefônicas clientes:

[...]

f. Cabe concluir com a constatação do início do voto:

Haja vista os fatos a seguir descritos, pode-se concluir que a Autuada foi constituída por um investidor, sr. Flávio (Sestri) e por alguém que já atuava da área de torres de telecomunicações, sr. Luigi (Servisite).

b. Nas mensagens com os potenciais compradores, o sr. Flávio declarou que não lhe convém a proposta discutida e que decidiu que se ele vender suas ações, então deverá vender todas, porque as atividades de gerir a Sitesharing e paralelamente, administrar o dinheiro proveniente da venda de parte das ações não lhe seria viável.

g. Quanto à constatação de que foram distribuídos dividendos que possibilitaram ao sr. Flávio o pagamento das aquisições que efetuou e quanto ao fato de, na cisão, terem sido objeto também as torres originalmente conferidas pela Servisite (sr. Luigi), observa-se que houve a aquisição pelo sr. Flávio de parte da participação da última, na Autuada, antes da cisão; também, a distribuição de dividendos obedeceu a participação de cada parte na Autuada e cada qual, inclusive o sr. Flávio é livre para utilizar tal soma, no que lhe convier; cite-se o Acórdão:

[...]

11. Em síntese, o conjunto de eventos analisados aponta que a situação se amolda ao art. 22 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, consolidado no art. 238 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 RIR/99: 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.

12. E fica descaracterizado que se tratou de simulação visando a venda da empresa e artifício a fim de que a tributação do ganho de capital na venda da parcela entregue ao sócio dissidente fosse tributada na pessoa física deste e não pela autuada.

Esta circunstância, específica, inclusive, motivou o voto declarado por esta Conselheira na negativa de provimento ao recurso especial interposto pela PGFN contra o paradigma, apreciado no Acórdão nº 9101-004.709:

Concluo, do exposto, que as operações realizadas foram consideradas inválidas porque teve como resultado final a tributação do ganho de capital auferido na alienação no âmbito do imposto de renda devido pelo sócio Flávio Ognibene Guimarães. Contudo, não foram reunidas evidências no sentido de que a pessoa jurídica autuada, e não referido sócio, teria iniciado negociações para esta alienação, de modo a indicar a sua pretensão de alterar a sujeição passiva da incidência daí decorrente. E, existindo a faculdade expressa no art. 22 da Lei nº 9.249/95 seu exercício não pode ser tomado por abusivo se

há um motivo para a realização das operações questionadas, consistente no dissídio entre os sócios da fiscalizada quanto à manutenção do investimento para a execução de suas atividades.

A Contribuinte destaca excertos daquele segundo paradigma para demonstrar que o lançamento fiscal foi julgado improcedente por reconhecer *que diante de uma dissidência entre os sócios está justificada a devolução de capital (aspecto subjetivo)*. Contudo, para além da dessemelhança dos contextos fáticos em que tal dissidência é analisada, tem-se neste segundo paradigma a constatação de dissidência entre os dois sócios da pessoa jurídica autuada, e não a perda de *affectio societatis* de todos os sócios no momento da alienação do empreendimento, como é aqui alegado, vez que cada BRC destacada em cisão representava uma Sociedade de Propósito Específico com seu quadro social próprio.

No mais, a Contribuinte pretende nesta matéria ver validada a entrega de bens a valor contábil a sócios na hipótese de dissolução de sociedade por perda do *affectio societatis*, circunstância que, como antes mencionado, é infirmada quando os sócios investidores conferem procuração para a Contribuinte conduzir a alienação dos empreendimentos objeto de cisão.

Assim, eventual solução de dissídio jurisprudencial no sentido de que *a perda do affectio societatis constituiu motivação legítima para justificar a entrega de bens aos acionistas em operação de devolução de capital*, é insuficiente para cancelamento integral dos autos de infração, como pretendido pela Contribuinte.

Recorde-se que a perda de *affectio societatis* foi argumento subsidiário deduzido em defesa nestes autos, e assim apreciado depois de firmado que as participações nas Sociedades de Propósito Específico não representavam investimentos permanentes, mas sim agrupamentos de empreendimentos imobiliários constituídos para a venda. É neste contexto que se reconhece que a alienação destes investimentos poria fim à *affectio societatis*: pela consumação do objeto social para o qual a associação foi constituída. Ou seja, a associação somente existiu para o desenvolvimento do empreendimento imobiliário, atividade na qual o Colegiado *a quo* considerou integrada a alienação deste empreendimento. Não há, assim, qualquer semelhança com a perda de *affectio societatis* sob a ótica de um investidor que busca retirar da sociedade o ativo nela aportado, por não ter mais interesse em continuar participando da atividade realizada pela sociedade, mormente se aquele ativo era uma participação societária em investimento permanente, e não o produto desenvolvido pela sociedade.

Na matéria nº 8 - **“inexistência de reinvestimento como fator relevante para comprovar a legitimidade da devolução de capital”** – a Contribuinte refere *fator relevante que pode levar, de forma autônoma, à reforma do acórdão recorrido e ao conseqüente cancelamento dos autos de infração originários deste processo*, dado que o Colegiado *a quo* entendeu que a *ausência de reinvestimento do produto das vendas das BRCs na Recorrente não seria suficiente para justificar a legitimidade da devolução de capital*.

Inicialmente registre-se que embora a Contribuinte entenda que o voto condutor do acórdão recorrido não apresenta *qualquer justificativa que suporte aquela afirmação*, está

expresso na decisão combatida que a inexistência de reinvestimento em nada afeta o lançamento, pois *tratam-se de acionistas ligados ao setor de "private equity", cujo principal objetivo é agregar valor ao seu investimento, o que melhor se alcança se este valor agregado vem com uma carga tributária menor*. Neste contexto, portanto, a inexistência de reinvestimento é o padrão, vez que a busca de liquidez é a conduta mais esperada no mercado imobiliário, mas compreendeu-se que as cisões seriam desnecessárias para tanto, porque este objetivo seria atingido com a venda das BRCs pela BRACOR.

De toda a sorte, cabe avaliar em que circunstâncias os paradigmas corroborariam o entendimento da Contribuinte de que *a ausência de reinvestimentos dos recursos na Recorrente é sim fator que legitima a operação de devolução de capital*.

No voto condutor do paradigma nº 1401-002.347, a Conselheira Lívia De Carli Germano examina a acusação fiscal para aferir se a venda de participação societária na Holding G4, promovida pelos sócios pessoa física e pessoa jurídica estrangeira teria sido negociada antes da redução do capital de CCI Concessões Ltda, destacando que a operação de transferência daquele investimento aos sócios *aguardava o cumprimento de condições suspensivas, quais sejam, as autorizações dos credores e da agência reguladora*. E assim complementa quanto à cogitação de reinvestimento presente naqueles autos:

Outro indício que a fiscalização traz para indicar que a operação foi simulada é o fato de a CCI Infraestrutura, sócia da Recorrente, ter recomposto o seu capital social pouco mais de 5 meses após a redução de capital que gerou a entrega da participação na Holding G4 a seus sócios. Tal circunstância até poderia servir de indício de que a redução de capital operada pela CCI Infraestrutura foi simulada (desde que combinada com outros indícios que apontassem nesse sentido), no entanto nada diz sobre a redução de capital realizada pela Recorrente. *(destaques do original)*

Depois de firmar que *não há sequer início de prova de que tenha havido simulação na operação em questão*, e concluir que *não vê como se possa considerar a Recorrente como a real alienante da participação societária*, a Conselheira Relatora do paradigma passa a tecer considerações gerais sobre a desqualificação de planejamentos tributários e assim pontua nos trechos destacados pela Contribuinte em seu recurso especial:

Dizemos que não é preciso ir tão longe já que a questão é bem mais simples: em uma redução de capital motivada por excesso de capital social, o que se espera é que tal ato efetivamente gere a descapitalização da empresa e devolução de recursos aos sócios. **Se, mantidas as mesmas circunstâncias, houver uma subsequente recapitalização desta mesma pessoa jurídica, seja mediante aumento de capital, AFAC ou mesmo empréstimo dos sócios, pode-se dizer que a redução de capital foi simulada**, eis que o instituto redução de capital não produziu os efeitos que lhe são próprios e necessários (significa dizer, em termos jurídicos, que não teve "causa").

[...]

O mesmo se pode dizer da redução de capital. **A legislação traz condições para que o capital social de uma pessoa jurídica possa ser reduzido e, uma vez que estas são preenchidas e efetivamente se atinge o resultado pretendido, a consequência da**

operação (que no caso foi a entrega da participação na Holding G4 aos sócios) deve ser considerada legítima independentemente dos "motivos não fiscais" que levaram à decisão por tal forma de transferir a participação.

Patente está, na condução do paradigma, que as condições consideradas preenchidas para redução do capital social no caso sob exame diziam respeito, apenas, à deliberação oportuna para que se atingisse o resultado pretendido, vez que a cogitação de reinvestimento não apresentou os elementos mínimos para sua caracterização. Assim, não se pode atribuir a essa decisão a afirmação, posta pela Contribuinte, de que a ausência de reinvestimento *confirma o interesse efetivo de se transferir parte do patrimônio da pessoa jurídica aos seus acionistas.*

Do paradigma nº 1301-002.761, a Contribuinte destaca o seguinte excerto:

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

Afirma-se, neste sentido, que ali *prevaleceu o correto entendimento de que a inexistência de reinvestimento dos recursos na pessoa jurídica demonstra a legitimidade da devolução de capital.* Contudo, o voto condutor do paradigma refere várias outras circunstâncias para afirmar a legitimidade da devolução de capital: i) houve deliberação prévia da Assembleia, vez que as provas de que haveria tratativas anteriores foram desqualificadas e, ademais, evidenciariam a negociação pelas pessoas físicas dos sócios e não pelo sujeito passivo atuado; e ii) a participação societária alienada não foi originalmente adquirida pelo sujeito passivo atuado, mas sim *herdada pelos patriarcas da Família Marco Antonio, os quais, na essência, sempre mantiveram o controle dessa sociedade, juntamente com a Família Vasone,* de modo que a interposição do sujeito passivo atuado se prestava apenas *como um simples veículo para o referido controle.*

Vê-se, do exposto, que os dois paradigmas analisam questionamentos a redução de capital em contextos fáticos substancialmente distintos do presente e, para além disso, validam esta redução mediante desconstituição dos vícios apontados pela autoridade lançadora, e não apenas porque inexistente reinvestimento. Assim, inexistindo argumento autônomo de que *a inexistência de reinvestimento dos recursos na pessoa jurídica demonstra a legitimidade da devolução de capital,* não há dissídio jurisprudencial que possa reverter a conclusão do Colegiado *a quo* aqui firmada em bases fáticas distintas dos paradigmas.

Na matéria nº 9 **“requisitos para a concretização da simulação subjetiva”** - a Contribuinte defende a *impossibilidade de se qualificar as operações realizadas como simuladas.* Entende que tal somente seria possível neste caso, *do ponto de vista jurídico, se os efeitos do ato*

simulado, ao final das operações, fossem idênticos aos do ato dissimulado¹⁸, o que não ocorreu no caso concreto já que, como visto, os recursos financeiros decorrentes das vendas das BRCs não retornaram à Recorrente, mas integraram de forma definitiva o patrimônio dos seus acionistas. Questiona como pode ocorrer uma venda simulada quando o suposto vendedor sequer recebeu qualquer importância em decorrência do negócio jurídico efetivamente praticado.

Refere paradigmas que, em seu entender, analisaram situação fática idêntica à presente e concluíram pela *improcedência da exigência fiscal, em razão da pessoa jurídica, tal como a Recorrente, não ter recebido qualquer importância em decorrência da venda dos bens pelos seus acionistas, afirmando-se como requisito para a caracterização da simulação a constatação do retorno à situação original/neutralização dos efeitos simulados (i.e. recebimento dos recursos financeiros pela pessoa jurídica).*

O primeiro paradigma – nº 1402-001.477 – foi analisado na matéria nº 4 e, como antes já mencionado, diz respeito às mesmas operações analisadas no paradigma nº 1301-001.302 referido nas matérias nº 5 e 7, por meio das quais os acionistas controladores indiretos promoveram alienação à Petrobrás S/A de participações acionárias em empreendimentos de papel e celulose. A Contribuinte destaca excertos que se localizam no relatório e no voto condutor do primeiro paradigma para concluir pela existência de divergência jurisprudencial:

RELATÓRIO

[...]

Na sustentação oral da sessão de 10 de setembro de 2013, o ilustre procurador da Fazenda Nacional, dentre outros pontos, destacou que **o contrato firmado em 3/82007 não é verdadeiro e faz parte de um plano de simulação que contraria o objetivo das partes**. No item 2 trata "da compra e venda de ações" e no item 6 estabeleceu que as empresas que com ele anuíram comprometeram-se a não realizarem qualquer ato subsequente de alienação de ações e alterações que resultassem na mudança da gestão das empresas, o que demonstra que foram estas quem venderam as ações.

[...]

VOTO

[...]

A exigência de crédito tributário pressupõe a ocorrência, no mundo real, da situação fática descrita na norma de incidência. Assim, em se tratando de ganho de capital na alienação de bens e direitos, mais do que a análise de eventuais atos formais, eventualmente divorciados da realidade, cabe analisar: (i) quando os bens foram alienados; (ii) a quem pertenciam na data da alienação; (iii) quem alienou-os, (iv) **quem pagou e quem efetivamente recebeu a importância correspondente.**

[...]

¹⁸ No caso concreto, isso significa que os efeitos da venda das BRCs pelos acionistas da Recorrente (ato supostamente simulado) deveria produzir os mesmo efeitos da venda das BRCs pela Recorrente (ato supostamente dissimulado).

Desta forma, dentre as questões pertinentes ao julgamento do litígio, de modo especial no que diz respeito a quem materialmente praticou o ato que gerou a exigência do imposto de renda, tenho que devem ser enfrentadas as seguintes indagações:

a) se os aspectos relacionados ao motivo da redução do capital social são relevantes à exigência

do imposto de renda e da contribuição social.

b) se era possível fazer a redução do capital social entregando ações aos acionistas, na proporção do capital social reduzido, pelo valor contábil, para que estes, em momento seguinte, concretizassem eventual venda, que já poderia estar prometida ou não.

c) **quem vendeu e quem efetivamente recebeu o preço das ações.**

[...]

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 PETROBRÁS, 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:

[...] *(negritos da Contribuinte)*

Como já se disse, não há qualquer similitude entre o caso analisado no referido paradigma e as circunstâncias fáticas destes autos. Lá a alienação da participação societária foi promovida pelos acionistas controladores indiretos de investimento permanente destinado ao negócio de papel e celulose, e foi motivada pelo interesse daqueles acionistas se retirarem da sociedade. Determinante, assim, para se cogitar de simulação em tais circunstâncias, que os efeitos do negócio fossem neutralizados, mediante recebimento da importância relacionada à venda pela pessoa jurídica autuada.

Aqui, como já dito, a inexistência de reinvestimento era também esperada pois *tratam-se de acionistas ligados ao setor de "private equity"*, que investiram em Sociedades de Propósito Específico constituídas pela Contribuinte, e que buscam liquidez quando concluídos os empreendimentos no mercado imobiliário. Ou seja, é esperado que os investidores resgatem suas aplicações, e o que se discute é em qual momento isto deve se verificar em face da estrutura adotada para tais investimentos. Assim é que, diante do modelo negocial adotado, compreendeu-se que as cisões foram desnecessárias, que o objetivo seria atingido com a venda das BRCs pela BRACOR e distribuição dos lucros aos sócios e, inclusive, a conclusão acerca da existência de simulação subjetiva refere a existência de atas sem a assinatura de todos os acionistas levadas à Junta Comercial de São Paulo, além de parecer evidenciado que *BRACOR tinha o conhecimento de que ela deveria ser a alienante das BRCs mas preferiu utilizar de meios para alterar a legislação a ser aplicada na determinação dos tributos devidos no ganho de capital.*

O segundo paradigma – nº 1402-001.472 – é citado no ponto em que assim traz consignado em seu voto condutor:

Como **requisitos para a caracterização de simulação**, também podemos citar alguns elementos/indícios levados em consideração:

- a) a existência de propósito negocial; ou seja, a existência de outras razões econômicas, negociais, patrimoniais ou de outra ordem, para justificar os atos praticados;
- b) a publicidade das ocorrências;
- c) a proximidade de datas entre fatos sucessivos ou a inexplicada diferenciação de valores entre eles;
- d) a ocorrência de operações dentro do mesmo grupo econômico, ou entre pessoas ligadas por algum vínculo de associação;
- e) a motivação para simular;
- f) **o retorno a situação original**, mediante o **desfazimento do negócio jurídico simulado ou a neutralização de seus efeitos** através de outros atos ou negócios simultâneos ou subseqüentes. (*destaques da Contribuinte*)

Contudo, firmadas essas premissas teóricas, o voto condutor do paradigma assim decide a questão posta:

Dito isso, analisando o caso concreto sob essas diretrizes, verifica-se com clareza que estamos diante da hipótese de elisão fiscal, ou, como queira, planejamento fiscal lícito.

Não se tratam aqui de meras alterações formais de titularidade patrimonial ou de atribuição de direitos e deveres que, em última análise, não causam alterações substanciais na pessoa jurídica e patrimonialmente no grupo econômico.

Pelo contrário, analisando com atenção os fatos descritos e os elementos de prova constantes dos autos, nota-se que os atos realizados refletiram a real vontade das partes, com alterações substanciais para todo o grupo.

Além disso, nota-se a presença de motivos não predominantemente tributários congruentes entre si, ou, noutros dizeres, compatíveis com a finalidade pretendida com a realização do negócio jurídico.

No presente caso, os outros motivos autônomos que justificavam a reorganização societária foram: (i) a segregação das atividades relacionadas à shoppings centers (únicas de interesse do comprador); e (ii) a alienação de tais atividades para terceiro.

Vale dizer, que não há registros de documentos falsos, inidôneos, fraudes em registros contábeis ou de qualquer natureza, o que sequer foi alegado pelas autoridades fiscais, sendo certo que todos os atos observaram formalmente a legislação fiscal e societária.

Destarte, todos os atos praticados ocorreram antes da ocorrência do fato gerador; ou seja, da materialização da hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL.

Não bastasse o quanto exposto, sublinhe-se que, analisando o dispositivo do art. 22 da Lei nº. 9.249/95, é possível identificar previsão expressa que autoriza os procedimentos adotados pela Recorrente (devolução de participação no capital social a valor contábil).

[...]

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.

Nenhum fato da opção fiscal levada a cabo pelos acionistas pessoas físicas foi simulado ou ilegítimo, pois eles efetivamente detinham (direta ou indiretamente) as ações que alienaram. Não houve, como nos casos de planejamento envolvendo opções fiscais não há, uma construção, através de montagem ou substituição jurídica, de algum dos pressupostos de fato da opção.

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.

Deixo de analisar as demais questões posto que desnecessárias ao deslinde da controvérsia.

O debate, naqueles autos, tinha em conta cisão ocorrida na mesma data em que firmado acordo de venda, pelos sócios pessoa física, da participação societária destacada e incorporada ao patrimônio da pessoa jurídica autuada. O acordo estaria condicionado à segregação de determinados bens e obrigações do empreendimento representado pela participação societária destacada na cisão e ao posicionamento dos sócios pessoa física como titulares diretos daquelas quotas. Examinando as justificativas apresentadas para a realização do negócio, o outro Colegiado do CARF vislumbra a *presença de motivos não predominantemente tributários congruentes entre si*, conclui pela inexistência de falsidade ou fraude e decide estar *diante de hipótese de opção fiscal legalmente estabelecida*, sem sequer perquirir do *retorno a situação original*, cogitado apenas como hipótese teórica para eventual caracterização de simulação.

Assim, além de a situação fática examinada no segundo paradigma não se assemelhar à presente, não houve, ali, decisão acerca de *ausência de simulação no caso concreto*, sob a ótica que a Contribuinte pretendia ver, aqui, discutida em sede de dissídio jurisprudencial.

Na matéria nº 12 - **“prevalência do negócio jurídico efetivamente praticado sobre a intenção das partes”** – a Contribuinte indica paradigmas para debater que, *mesmo que a intenção da Recorrente fosse única e exclusivamente a obtenção de uma economia tributária como se alegou no acórdão recorrido, isso não seria suficiente para justificar a desconsideração dos atos que foram efetivamente praticados*.

Refere o paradigma nº 1301-002.761 na parte em que reconhece que *as intenções e motivações das partes, desde que lícitas, não afetam a validade do negócio jurídico efetivamente praticado*

Tal julgado já foi examinado na matéria nº 8, e dele agora a Contribuinte destaca a afirmação de que *o motivo das partes é irrelevante e não altera o ato ou negócio jurídico, nem seus efeitos, inexistindo qualquer base legal para utilização do conceito de “ausência de motivação extratributária, como fundamento autônomo para desconsideração dos efeitos tributários lá pretendidos*. Contudo, como antes mencionado, para validar o negócio jurídico lá examinado, o voto condutor do paradigma refere várias outras circunstâncias para afirmar a legitimidade da devolução de capital: i) houve deliberação prévia da Assembleia, vez que as provas de que haveria

tratativas anteriores foram desqualificadas e, ademais, evidenciariam a negociação pelas pessoas físicas dos sócios e não pelo sujeito passivo atuado; e ii) a participação societária alienada não foi originalmente adquirida pelo sujeito passivo atuado, mas sim *herdada pelos patriarcas da Família Marco Antonio, os quais, na essência, sempre mantiveram o controle dessa sociedade, juntamente com a Família Vasone*, de modo que a interposição do sujeito passivo atuado se prestava apenas *como um simples veículo para o referido controle*.

Assim, diante de uma operação considerada regular a partir de seus contornos específicos, o voto condutor do paradigma apenas adiciona que a intenção de obtenção de uma economia tributária não invalidaria a estrutura adotada. Impossível cogitar, diante de tais circunstâncias, se o Colegiado que proferiu o paradigma validaria a presente operação apenas sob a ótica de que a busca de economia tributária não justifica a *desconsideração dos atos que foram efetivamente praticados*.

Do segundo paradigma – nº 106-09.343 – a Contribuinte destaca apenas a parte final da ementa, segundo a qual *os objetivos visados com a prática dos atos não interferem na qualificação dos atos praticados, portanto, se os atos praticados eram lícitos, as eventuais conseqüências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita*. Tratava-se ali de ganho de capital não oferecido à tributação por pessoa física, e o voto condutor do julgado analisa as diversas operações realizadas, e a cada fase concluiu pela legitimidade dos procedimentos e ausência de simulação. Assim, a constatação de que *os atos praticados eram lícitos* decorrem das especificidades do caso, e inexistente qualquer argumentação autônoma que possa ser contraposta às premissas de decisão do presente caso e constituir divergência jurisprudencial a ser solucionada nesta instância especial.

Nas matérias nº 13 e nº 15 - **“inaplicabilidade da Teoria do Propósito Negocial” e “motivação fiscal como propósito negocial”** - a Contribuinte refere os mesmos paradigmas – nº 1201-001.507 e 1201-002.278 – para se contrapor à rejeição, pelo Colegiado *a quo*, da demonstração da motivação extrafiscal dos atos praticados, e conseqüente conclusão de que *a suposta ausência de propósito negocial justificaria a manutenção do lançamento fiscal*. Na segunda vertente, invoca a *possibilidade de a economia fiscal ser considerado um propósito negocial suficiente para fundamentar os atos praticados pelos contribuintes*.

Como demonstrado, o voto condutor do acórdão recorrido não está pautado na ausência de propósito negocial. Esta inferência, em verdade, vem da afirmação final de simulação subjetiva, baseada, dentre outros fundamentos, no parecer que teria feito *cair por terra toda defesa, por deixar claro que não existe nenhum outro propósito negocial a não ser a redução da tributação do ganho de capital*. Antes, porém, a decisão contestada se apoia no modelo negocial escolhido para desenvolvimento dos empreendimentos imobiliários, do qual decorre a inadmissibilidade das cisões para segregação das Sociedades de Propósito Específico no momento de realização final de seu objeto social.

O paradigma nº 1201-001.507, por sua vez, aponta que *o propósito comercial não é critério válido para se aferir a validade de negócios jurídicos praticados pelos contribuintes*, mas isto depois de constatar que as glosas de amortização de ágio decorriam de aquisição de investimento com efetivo pagamento entre partes independentes, e situar o *inconformismo do fisco com o fato de uma empresa sediada no exterior, antes de efetuar a aquisição de uma empresa no Brasil, capitalize outra empresa brasileira no papel de holding para que esta faça a aquisição da empresa operacional que é a Serasa*.

Já o paradigma nº 1201-002.278 tem em conta outra parcela do ganho de capital decorrente da operação analisada no paradigma nº 1301-002.761, analisado nas matérias nº 8 e 12. Lá a discussão dizia respeito à alienação da participação societária em ZAR pela *Família Marco Antonio*, enquanto neste paradigma tem-se em conta a alienação da parte detida pela *Família Vasone*, que aportou sua participação na *holding* patrimonial autuada, e esta a destinou a um FIP, que promoveu a alienação. O voto condutor do paradigma, por sua vez, analisa *a coerência desta etapa de operações*, observa que os recursos decorrentes da alienação permaneceram no FIP, e que este Fundo *continuou de forma coerente seu papel de gestora de investimento*, aplicando os recursos obtidos, inexistindo qualquer artificialismo. Concluindo que *as razões extratributárias restaram devidamente demonstradas*, o paradigma traz considerações gerais acerca da visão fiscal de propósito comercial e à frequente utilização da teoria para invalidar atos dos sujeitos passivos quando inexistente *outros motivadores para a operação que não o alcance do benefício fiscal*.

Assim, nenhum dos julgados decidiu de forma favorável a sujeito passivo apenas por inadmitir exigência calcada na ausência de propósito comercial, ou por considerar a *economia fiscal* como propósito suficiente para validade dos negócios. As operações analisadas em cada um dos casos – e que são substancialmente distintas da presente – foram examinadas em suas motivações extratributárias e circunstâncias específicas, e assim consideradas regulares. Logo, os destaques de expressões genéricas neles consignadas, quanto à *impossibilidade de aplicação da “teoria do propósito comercial”* e no sentido de que a *redução das incidências tributárias* seria um *propósito comercial válido*, porque firmadas em situações que não são similares à presente, não se prestam a caracterizar dissídio jurisprudencial que reforme demais argumentos que levaram o Colegiado *a quo* a concluir que a Contribuinte não tinha *outro propósito comercial a não ser a redução da tributação do ganho de capital*.

Destaque-se, ainda, que o paradigma nº 1201-001.507 condiciona a validação da operação à inexistência de *fraude, simulação ou abuso de direito*, e o paradigma nº 1201-002.278 finaliza afastando a existência de *artificialidade, fraude ou abuso de direito*. E, como acima demonstrado, o voto condutor do acórdão recorrido refere a ausência de propósito comercial ao afirmar a ocorrência de simulação subjetiva, baseada, dentre outros fundamentos, no parecer que teria feito *cair por terra toda defesa, por deixar claro que não existe nenhum outro propósito comercial a não ser a redução da tributação do ganho de capital*.

Ademais, na medida em que a qualificação da penalidade foi mantida, e com respeito ao recurso especial da Contribuinte, a maioria qualificada deste Colegiado concluiu por

não conhecer deste este aspecto, não só a simulação, mas também a fraude são elementos presentes nestes autos e distintivos dos paradigmas em referência.

Na matéria nº 16 - **“impossibilidade de se questionar a redução de capital nos termos do art. 173 da Lei das S.A.”** -, a Contribuinte refere, novamente, os paradigmas nº 1301-001.302 e 1301-002.761, para invocar o entendimento de que *a redução de capital é hipótese de livre deliberação pelos acionistas de uma sociedade, não cabendo ao Fisco questionar as razões para a sua realização*, e assim se contrapor ao acórdão recorrido no ponto em que cita *desrespeito à legislação societária, mais especificamente ao disposto no art. 173 da Lei das S/A, na medida em que a Recorrente teria realizado uma redução de capital por livre interesse dos sócios e tal hipótese que não estaria autorizada no referido dispositivo legal*.

Vê-se que a Contribuinte, neste ponto, renova as arguições deduzidas na matéria nº 5 - “limites de atuação do Fisco no questionamento dos fundamentos de uma devolução de capital” -, na matéria nº 7 - “validade da devolução de capital em razão da perda do affectio societatis” -, e na matéria nº 8 - “inexistência de reinvestimento como fator relevante para comprovar a legitimidade da devolução de capital”. Para tanto, invoca os mesmos argumentos subsidiários, presentes nos dois paradigmas citados, e que consideram a redução de capital *hipótese de livre deliberação pelos acionistas de uma sociedade, não cabendo ao Fisco questionar as razões para a sua realização*.

Como sintetizado ao norte, o voto condutor do acórdão recorrido incorpora, sim o fundamento apresentado pela PGFN em contrarrazões, no sentido que o art. 173 da Lei nº 6.404/76 não autoriza as cisões promovidas, *pois há limitação, em função do Princípio da Imutabilidade, uma vez que capital social deve garantir tantos os interesses dos acionistas como dos credores da sociedade*. Mas assim o faz, inclusive, sem maiores digressões, dado o relevo dado às circunstâncias específicas do modelo negocial escolhido pela Contribuinte para desenvolvimento dos empreendimentos imobiliários sob Sociedades de Propósito Específico. Já nos paradigmas nº 1301-001.302 e 1301-002.761, como antes esclarecido, a discussão dizia respeito à tributação de ganho de capital na alienação de participações societárias pelos controladores indiretos pessoa física. No primeiro paradigma, houve transferência de investimentos permanentes no negócio de papel e celulose à Petrobrás S/A, anotando-se que não houve questionamento pelo Fisco quanto à deliberação de redução de capital resultar em *inadimplemento de obrigações assumidas pela empresa atuada*, enquanto no segundo paradigma adicionou-se que a participação societária alienada era, antes, detida diretamente pelos sócios pessoa física, sendo a *holding* atuada como sujeito passivo *simples veículo para o referido controle*.

Dessa forma, quando referidos paradigmas adicionam interpretação aparentemente mais restritiva do art. 173 da Lei nº 6.404/76, assim o fazem subsidiariamente e em contexto no qual atribuem às pessoas físicas, controladoras indiretas, a opção legal prevista no art. 22 da Lei nº 9.249/95 por ocasião da alienação de investimentos permanentes em sociedades.

Sendo distintos os contextos fáticos, a divergência jurisprudencial acerca daquele argumento subsidiário não se presta a reformar o acórdão recorrido.

Inócuo decidir se os acionistas têm o direito, em tese, de deliberar redução do capital, porque a decisão contrastada não se fundamenta, apenas, nesta limitação. Na medida em que os paradigmas não analisam estrutura negocial semelhante à presente, para segregação de Sociedades de Propósito Específico com vistas à alienação de empreendimentos imobiliários cujo desenvolvimento constituía o objeto social da autuada, irrelevante é admitir, ou não, que o direito arguido existe hipoteticamente.

Por todo o exposto, conclui-se que a Contribuinte não logrou demonstrar dissídio jurisprudencial acerca do fundamento central do acórdão recorrido, com respeito à “possibilidade de alteração da ‘estrutura negocial’ para economia de tributos”, assim como não se verifica, nas demais matérias que tiveram seguimento, divergência jurisprudencial demonstrada com contornos suficientes para reforma de outro fundamento que reverta o acórdão recorrido no mérito da exigência principal, razão pela qual deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte neste ponto, o que afeta as matérias nº 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 12, 13, 15 e 16.

Passa-se, então, à análise das divergências jurisprudenciais suscitadas em torno da qualificação da penalidade. O voto condutor do acórdão recorrido assim sintetiza, quanto a este aspecto, os pontos que a Contribuinte entende suficiente para infirmar o lançamento:

7) a multa qualificada no percentual de 150% não poderia ser aplicada, uma vez que a BRACOR prestou todas as informações requeridas pela autoridade fiscal, registrou todos os seus atos nos órgãos competentes, deu-lhes a devida publicidade e não auferiu qualquer benefício econômico.

E, depois da abordagem de mérito antes sintetizada, assim conclui quanto à qualificação da penalidade:

Por todo o acima exposto, restou comprovada a simulação subjetiva, sendo correta a aplicação a multa de ofício qualificada, nos termos do artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/96. O dolo nesta conduta restou ainda mais demonstrado quando, considerando Parecer datado em 02/08/2010, **antes das cisões**, a BRACOR solicita opinião acerca da operação que pretendia realizar, partindo da premissa que a venda através de seus sócios seria mais eficiente do ponto de vista fiscal.

Mas não é só.

No próprio Parecer elaborado pelo escritório Machado, Meyer, Sendacs e Opice, há o item II.3 Aspectos legais relacionados à realização de planejamento tributário e análise do caso concreto, o qual aborda a possibilidade de as autoridades fiscais questionarem toda a operação. Destaco alguns trechos:

Conforme mencionado nos fatos e premissas acima, a realização da operação na forma descrita no presente memorando irá possibilitar que os Acionistas alienem suas participações nas Empresas-alvo com um impacto tributário menor do que aquele que seria aplicável caso a alienação fosse realizada de forma direta, por meio da própria Bracor. Neste sentido, para o exame dos aspectos fiscais da operação, é pertinente avaliar a existência de um risco atrelado à possibilidade de

desconsideração das estruturas por parte das autoridades fiscais, considerando os dispositivos legais presentes no ordenamento jurídico brasileiro e o atual cenário jurisprudencial.

(...)

Quanto à simulação, o Código Civil não define seu conceito, mas discorre sobre os negócios jurídicos que demonstrariam sua ocorrência, quais sejam aqueles que (i) aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente conferem ou transmitem; (...).

Não obstante, a partir de tal dispositivo, a doutrina e jurisprudência costumam definir a simulação como um vício de vontade, consistente no descompasso entre o que foi declarado e a real intenção das partes.

(...)

Em suma, as autoridades julgadoras da esfera administrativa parecem estar concentrando a análise dos negócios jurídicos não apenas na perspectiva da legalidade, mas também de sua legitimidade, aferida a partir da existência de substância econômica para sua realização, a qual seria necessária para que os negócios sejam considerados válidos. Assim, a jurisprudência do Conselho de Contribuintes evidencia casos de desconsideração de transações implementadas pelos contribuintes quando entendido que tal implementação em razões ligadas exclusivamente à economia de tributos.

(...)

A propósito, a própria operação ora comentada, em que a Bracor pretende alienar parte de seus investimentos, já revela a importância de haver uma segregação dos empreendimentos imobiliários em sociedades específicas. (...)

(...)

É necessário ressaltar, porém, que, tendo em vista o cenário jurisprudencial, não é possível afastar o risco de que a operação venha a ser questionada no futuro. As autoridades fiscais poderiam alegar que a operação de cisão e transferência das Empresas-alvo para os Acionistas foi realizada com o propósito de reduzir a carga tributária na alienação dessas empresas e, com isso, questionar sua validade. Caso tal hipótese venha se materializar, nossa opinião é de que eventual autuação seria direcionada exclusivamente a Bracor, sob a alegação de que o propósito real seria a venda das SPes pela Bracor e não pelos Acionistas.

A BRACOR, juntamente com seus acionistas, tinham total conhecimento das consequências das operações, deixando claro, ainda, que intenção da reorganização societária seria apenas para reduzir a carga tributária. O risco foi assumido. A simulação subjetiva foi perpetrada. Ninguém foi pego de surpresa frente aos questionamentos do Fisco. O Parecer jurídico alertou que a validade desta operação poderia ser questionada, como de fato o foi.

A BRACOR ainda se manifesta quanto à manutenção da multa qualificada de ofício no caso de voto de qualidade, fato que não ocorreu no presente julgamento, cujo resultado foi por maioria de votos. Logo, deixo de analisar esta questão por ser desnecessário.

Duas matérias suscitadas em recurso especial tiveram seguimento quanto à qualificação da penalidade:

- Tópico IV.15: “**deslocamento do ganho de capital aos sócios não enseja a aplicação de multa qualificada**” (matéria nº 17) – paradigmas nº 1401-002.196 e 1402-002.772; e
- Tópico IV.16: “**planejamento tributário não enseja a aplicação de multa qualificada**” (matéria nº 18) – paradigmas nº 3301-004.593 e 2202-003.605.

Na matéria nº 17, a Contribuinte confronta o entendimento do Colegiado *a quo* no ponto em que assevera que *a Recorrente, mesmo sabendo que poderia ser questionada pelas Autoridades Fiscais posteriormente, teria supostamente praticado atos com o objetivo exclusivo de deslocar o ganho de capital que seria tributado à alíquota de 34% (IRPJ e CSLL) aos seus acionistas.*

De pronto registre-se que, antes de ressaltar a consciência de ilicitude, e consequente dolo na conduta adotada pela Contribuinte, com base no exposto no parecer citado, o voto condutor do acórdão recorrido registra que *por todo o acima exposto, restou comprovada a simulação subjetiva, sendo correta a aplicação a multa de ofício qualificada, nos termos do artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/96.* E, como sintetizado no início da análise de conhecimento do recurso especial, a Conselheira Redatora argumentou, neste ponto, que:

Há simulação subjetiva porque *BRACOR tinha o conhecimento de que ela deveria ser a alienante das BRCs mas preferiu utilizar de meios para alterar a legislação a ser aplicada na determinação dos tributos devidos no ganho de capital, especialmente tendo em conta o parecer jurídico elaborado pelo escritório Machado, Meyer, Sendacs e Opice, em 02/08/2010, e que, embora se refira a primeira cisão, estabelece procedimento adotado em todas as demais. Os elementos dos autos infirmam a alegação de BRACOR ter representado o interesse dos seus acionistas nas negociações promovidas, mormente diante das procurações outorgadas com amplos e irrestritos poderes à BRACOR na venda das BRCs.*

Cumpra, assim, avaliar em qual contexto o primeiro paradigma, nº 1401-002.196, firma que o **mero** deslocamento *transferência do ganho de capital da pessoa jurídica aos seus sócios não pode ser considerado como ato fraudulento, capaz de ensejar a aplicação da multa qualificada.* Referido julgado analisou tributação de ganho de capital em face de pessoa jurídica que alienou participação societária a terceiro que lhe apresentou oferta de compra juntamente com a oferecida a outro acionista, em razão de acordo de acionista com cláusula de direito de preferência e de *tag along*, e o outro Colegiado do CARF, compreendendo que a alienação se deu em razão do exercício de direito conferido à pessoa jurídica, há muito detentora das ações, não admitiu o deslocamento da tributação do ganho de capital para seus sócios, em face da redução de capital promovida antes da efetivação da alienação. A qualificação da penalidade foi examinada em sede de recurso de ofício, vez que afastada pela autoridade julgadora de 1ª instância. O voto condutor do paradigma traz consignado, neste ponto, que:

Exoneração da Qualificação da Multa Qualificada => Neste ponto, entendo por correta a decisão de piso quanto excluiu a imposição de multa qualificada imputada. Vejamos o que trata a decisão a respeito.

“Neste aspecto, de se concordar com a Impugnante, uma vez que **não há nos autos a devida motivação** para a exasperação da multa de ofício. Eis o que autoridade autuante afirmou, querendo com isto justificar a aplicação da multa qualificada:

O patamar de 150% é destinado a apenar as condutas ilícitas intencionalmente praticadas pelos sujeitos passivos tributários. Essa sanção deve ser aplicada em razão do elemento subjetivo da prática delitiva – do querer praticá-la –, aspecto volitivo do ilícito exaustiva e inequivocamente caracterizado pelos fatos descritos ao longo do presente termo.

Veja que o texto supra é genérico e **não se dirige, especificamente, à eventual conduta da Impugnante, se ilícita ou não, fraudulenta ou não, simulada ou não,** enfim, o que vemos, além disto, são citações esparsas no Termo Fiscal referindo-se ao procedimento adotado pela Impugnante como sendo um planejamento tributário abusivo e ilícito Apesar de a autoridade autuante não explicitar os detalhes acerca do que é abusivo ou o que é ilícito, e, **considerando que a maioria de meus pares pode entender que houve a devida motivação** por parte da Fiscalização, **o certo é que a situação enfrentada na lide posta, ao meu juízo, não se enquadra nas hipóteses elencadas nos arts 71, 72 ou 73 da Lei n.4.502/64 e, por conseguinte, não estaria sujeita à qualificação da multa de ofício.**

Mais ainda, para a imposição da qualificação da multa **a acusação deveria ter maneira específica, indicado a conduta realizada pelo sujeito passivo que pudesse se enquadrar em uma das hipóteses estabelecidas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64** a fim de poder restar tipificada a conduta e, assim, a possibilidade de manutenção da punição. Neste sentido entendo pela inexistência de tipificação específica. Passo, ainda, a apresentar maior detalhamento acerca da definição teórica neste sentido.

De se explicar.

Novamente, procuro a lição de Marco Aurélio Greco, em sua já citada obra Planejamento Tributário, edição 2004, pág.219, onde explicita conceitos acerca do que entende por fraude à lei, que acredito que é o que temos nos autos do presente processo:

[...]

Assim que vejo, não estamos diante de uma fraude a lei, então, seja por não haver nas peças fiscais a devida motivação e tipificação da qualificação da multa de ofício, seja por não ser cabível a sua aplicação em face da situação vista nos autos não se configurar entre as hipóteses dos arts.71, 72 ou 73 da Lei n. 4.502/64, deve ser afastada a qualificação da multa lançada, devendo a mesma ser cobrada em seu patamar típico, normal, de 75%.”

Partindo destas convicções é que comungo com o entendimento apresentado pela Delegacia de Julgamento de que deve ser excluída a qualificação da multa de ofício para negar provimento ao recurso de ofício neste ponto. *(destacou-se)*

Compreende-se, do transcrito, que a interpretação da Contribuinte no sentido de o paradigma estar pautado no entendimento de que *o mero deslocamento transferência do ganho de capital da pessoa jurídica aos seus sócios não pode ser considerado como ato fraudulento, capaz de ensejar a aplicação da multa qualificada*, significa, em verdade, que não seria possível a qualificação da penalidade mediante, apenas, descrição do deslocamento do ganho de capital da pessoa jurídica para seus sócios. Isto porque a decisão de 1ª instância compreendeu que a descrição da conduta sem a sua qualificação como ilícita, fraudulenta ou simulada não poderia dar azo à multa qualificada. Assim, a partir de acusação para a qual a descrição dos fatos evidenciaria o querer do sujeito passivo praticar a conduta ilícita, os Colegiados de 1ª e 2ª instância concordaram que a qualificação da penalidade não se satisfaz com esta descrição genérica e, subsidiariamente, ainda consignaram que caso se compreendesse que a motivação estava formalmente presente, ela ainda deveria se enquadrar em uma das hipóteses dos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64, o que não se verificou especificamente naquele caso.

Já no presente caso, nada foi dito acerca de falta de motivação para qualificação da penalidade. Eventualmente poder-se-ia buscar na acusação fiscal destes autos alguma similitude com a analisada no paradigma, mas tal labor caberia à Contribuinte na demonstração do dissídio jurisprudencial em seu recurso especial. A divergência jurisprudencial, porém, parte da premissa de que, também aqui, a imputação de multa qualificada está calcada no mero deslocamento do ganho de capital da pessoa jurídica para seus sócios, de modo que, ausente qualquer evidência neste sentido no voto condutor do acórdão recorrido, tal já bastaria para afirmar a dessemelhança entre os acórdãos comparados.

De igual forma se diga em relação à eventual falta de enquadramento da conduta da Contribuinte em uma das hipóteses dos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64. O voto condutor do acórdão recorrido simplesmente afirma correta a *aplicação da multa qualificada, nos termos do art. 44, §1º da Lei nº 9.430/96*, sem se manifestar sobre eventual correção do enquadramento em alguma daquelas hipóteses, ou sobre a desnecessidade de assim se proceder.

Por fim, o paradigma tem como primeiro pressuposto de decisão que a mera descrição da conduta, sem a sua qualificação como ilícita, fraudulenta ou simulada, não poderia dar azo à qualificação da penalidade e, no presente caso, a simulação subjetiva foi expressamente afirmada para manutenção exigência principal, e reafirmada no âmbito da qualificação da penalidade. Em consequência, se esta simulação supre, ou não, a indicação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64, trata-se de debate que não pode ser invocado, agora, em sede de recurso especial, vez que este paradigma teve por pressuposto inexistir sequer imputação de simulação.

O segundo paradigma - nº 1402-002.772 – foi invocado pela Contribuinte por declarar a *improcedência da multa qualificada em caso envolvendo a devolução de capital aos sócios com base no artigo 22 da Lei nº 9.249/95*. Novamente é necessário ter em conta os contornos fáticos da operação antes de adentrar à decisão acerca da multa qualificada. O voto vencedor do paradigma assim motiva a manutenção da exigência principal:

Quanto aos itens 1 e 2, importa transcrever o trecho do Termo de Verificação que define a infração:

[...]

15. Diante dos fatos narrados até aqui, e embasados pelos documentos obtidos pelas diversas intimações junto a adquirente CPC, anexos a este processo, chegamos à conclusão que a cessão de quotas que a VIALCO CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES LTDA fez em favor da INTERBAN SOCIEDAD ANÓNIMA faz parte de um planejamento tributário abusivo que almejou, como único objetivo reduzir a tributação sobre o ganho de capital, significando uma economia tributária indevida na ordem de 19%. Esta economia tributária se dá pela aplicação da alíquota de 15%, pelo qual é tributado o ganho de capital auferido por pessoa jurídica domiciliada no exterior (IRRF), em detrimento das alíquotas de IRPJ e da CSLL a que estão sujeitas as pessoas jurídicas domiciliadas no país e que totalizam 34%.

[...]

Vê-se portanto que, em sentido diverso ao entendimento do relator, o fato da Vialco SPE ser tida como empresa veículo é questão subsidiária, pois a irregularidade que gerou a infração foi a cessão de quotas da VIALCO CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES LTDA (Vialco CP) para a INTERBAN SOCIEDADE ANONIMA PARTICIPAÇÕES LTDA (Interban).

[...]

Entretanto, a pergunta que não foi devidamente respondida é: Porque a Vialco SPE não efetuou a alienação das cotas e arcou com os efeitos tributários daí decorrentes se foi essa a motivação empresarial para sua criação?

A resposta é clara: Se assim o fizesse, seria tributada à alíquota de IRPJ e CSLL no total de 34% (trinta e quatro por cento) e não 15% a título de IRF com a utilização da empresa Interban, como efetivamente ocorreu.

Não posso concordar com o voto vencido quando afirma não ter havido questionamento em relação ao contexto da empresa uruguaia no grupo como instrumento de planejamento fiscal. Ora, a acusação fiscal foi exatamente nesse sentido.

O item 15 do TVF supra transcrito deixa clara tal circunstância com a menção à tributação de 15% (quinze por cento) sobre a empresa domiciliada no exterior em detrimento às alíquotas incidentes sobre as empresas brasileiras.

A cessão de cotas pela qual a Interban assumiu o controle da Vialco SPE não teve outra motivação comprovada que não a negociação das cotas da SP Vias. Ainda que as operações sob exame tenham cumprido os requisitos formais e não possam ser tidas como fraudulentas daí porque foi afastada a multa qualificada não há como acatá-las em relação aos efeitos perante o Fisco, pela ausência de propósito negocial distinto da economia tributária.

A motivação para afastamento da qualificação da penalidade restou consignada no voto vencido na parte em que cancelava integralmente a exigência por entender *que a operação de redução de capital promovida não constituiu fraude*. Nesta ótica, consignou-se apenas que:

Caso vencido, entende-se pelo cancelamento da multa qualificada, reduzindo-a ao montante de 75%, referente à multa de ofício, tendo em vista que a acusação é apenas e expressamente de abuso, não sendo provadas quaisquer ilegalidades por parte do

Contribuinte que justificariam a qualificação da multa, bem como, por consequência lógica, aplicam-se os mesmos fundamentos acima já expendidos sobre a lisura da operação e ausência de fraude para fundamentar este afastamento da qualificação da sanção (evitando-se repetição desnecessária).

Deduz-se do exposto nos votos vencido e vencedor do segundo paradigma que a acusação fiscal estava pautada, apenas, no abuso vislumbrado na conduta da pessoa jurídica nacional deslocar para pessoa jurídica estrangeira participação societária a ser alienada, de modo a reduzir a incidência sobre o ganho de capital. Os votos não referem qualquer especificidade acerca da conduta do sujeito passivo ou da acusação fiscal, e somente se pode inferir que a qualificação decorreu do mencionado abuso.

Como visto, porém, o voto condutor do acórdão recorrido traz elementos da conduta da Contribuinte que, inclusive, se vinculam à situação específica de a devolução de capital ter por objeto os investimentos em Sociedades de Propósito Específico constituídas para desenvolvimento e alienação de empreendimentos imobiliários, integrantes do objeto social da Contribuinte, mormente quando refere o dolo consciente a partir do parecer jurídico solicitado para avaliação desta circunstância própria, e afirma a existência de simulação subjetiva para concluir pelo cabimento da multa qualificada. Logo, o fato de o segundo paradigma afirmar a *improcedência da multa qualificada em caso envolvendo a devolução de capital aos sócios com base no artigo 22 da Lei nº 9.249/95*, é insuficiente para caracterizar dissídio jurisprudencial se tal é afirmado a partir de operações substancialmente distintas da presente.

Na matéria nº 18 - “**planejamento tributário não enseja a aplicação de multa qualificada**”, a Contribuinte suscita dissídio sob os mesmos paradigmas que este Colegiado, à unanimidade, recentemente rejeitou nos termos do voto condutor do Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado no Acórdão nº 9101-006.544.¹⁹

A matéria 5 está assim apresentada pela recorrente, com destaques acrescidos:

III.5. Da Planejamento Tributário não Enseja Aplicação de Multa Qualificada

Conforme exposto no acórdão recorrido, a Turma Julgadora "a quo", ao expor as razões pelas quais entendeu por manter a multa de ofício qualificada (150%), consignou que a recorrente teria incorrido em planejamento visando unicamente evitar a imputação tributário, o que, em sua visão, revelaria os elementos suficientes à caracterização da fraude e, assim, a aplicação da penalidade em seu percentual agravado.

[...]

Ocorre que, **em posição diametralmente oposta**, este E. CARF, ao analisar o acórdão paradigma nº 3301-004-593 (**doc. 10**), firmou entendimento no sentido de que o mero inconformismo por parte da Autoridade Julgadora com relação ao

¹⁹ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca E Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

planejamento tributário do contribuinte não é suficiente para caracterização da hipótese de aplicação da multa qualificada. Confira-se:

[...]

Neste mesmo sentido, confira-se, ainda, o acórdão paradigma nº 2202-003.605 (**doc. 11**), por meio do qual, ao analisar situação semelhante à dos presentes autos ("*os atos praticados ensejaram a diminuição irregular do recolhimento do tributo*"), concluiu-se que não estaria configurado o intuito fraudulento por parte do contribuinte, a ensejar a aplicação da multa qualificada, nos termos dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64. Veja-se:

[...]

Peço vênia para reproduzir o voto condutor do recorrido quando fundamenta a manutenção da multa qualificada, com destaques ora acrescidos:

MULTA QUALIFICADA

Em relação à qualificação da multa esta foi qualificada em função da caracterização de fraude. Art. 72, da Lei nº 4.502/64, conforme abaixo:

[...]

Assim, ao entender que a operação formalizada sob a forma de permuta tinha como único objetivo o de evitar o pagamento do montante devido a fiscalização aplicou a qualificação da multa em conformidade com o § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96.

Neste ponto evitarei me alongar demais na apresentação de minhas razões porque, ao concordar com a necessidade de descaracterização da operação de permuta em razão da utilização de planejamento tributário abusivo que visava unicamente a evitar a imposição tributária, este relator está *incontinenti* concordando, mesmo que em parte, com a argumentação da fiscalização de que houve fraude na formalização da operação da maneira concebida.

Neste ponto a recorrente argumenta que, mesmo mantida a autuação não haveria a caracterização do intuito de fraude a gerar a aplicação da qualificação.

Conforme já relatado mais acima, **ao se elaborar o acordo de participações entre o Grupo Casino e o Grupo Abílio Diniz num momento e, após, ao apresentar justificativas que indicavam o pagamento do preço em comunicado aos órgãos reguladores realizando procedimento diverso sem a comunicação das modificações aos mesmos órgãos reguladores, formalizando negócio diferente do acordado** sem a justificação de um real objetivo negocial, entendo que não há como deixar de considerar que **houve, na essência, o objetivo de tentar evitar a imputação tributária, ou seja, tipificaram-se os atos caracterizadores da fraude.**

Por óbvio que utilizar a palavra Fraude traz uma noção de coisa grave. Mas essa é a dicção legal. Aquele que realiza atos que visam a impedir a incidência tributária cometem atos fraudulentos. Talvez porque a tentativa de evitar a tributação possa ser considerada planejamento tributário por uns e fraude por outros nos leve, normalmente, a não utilizar a dicção fraude e sim a de simulação.

No entanto os atos comissivos realizados e a intenção de evitar o pagamento do ganho tipificam a autuação do recorrente, por isso, justificam a aplicação da qualificação.

Por isso, voto no sentido de manter a qualificação da multa.

Do primeiro acórdão paradigma apresentado (acórdão 3301-004.593), que inclusive foi reformado após o recurso especial pelo acórdão 9303-012.657, pode-se destacar os seguintes fatos e fundamentos (com destaques acrescidos):

A aplicação da multa qualificada pressupõe o comprovado intuito de fraude, nos exatos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, que é o dolo específico da conduta praticada.

Entendo que a **ocorrência de simulação** não está obrigatoriamente vinculada à imposição de multa qualificada:

[...]

Imperiosa a conclusão de que nestes autos **não há provas do dolo deliberado**, que justifique a aplicação da multa qualificada de 150%.

Os fatos não guardam a necessária similitude com o recorrido para fins de caracterização de divergência interpretativa entre colegiados.

No recorrido, conforme muitas vezes reafirmado, o colegiado concluiu, com base nas provas dos autos, que a recorrente procedeu com fraude visando ocultar do Fisco a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Mesmo tendo-se praticado atos de compra e venda de direitos acionários, a recorrente apresentou ao Fisco contrato de permuta, visando unicamente dissimular a forma como tinha se dado a operação.

No paradigma, o colegiado concluiu que não havia prova nos autos que justificassem a imposição da pena qualificada.

Como é cediço, o recurso especial não visa ao reexame das provas produzidas pelas partes. Neste primeiro cotejo, restou evidente que as diferentes decisões decorreram diretamente do convencimento de cada Turma quanto às provas produzidas no respectivo processo.

Portanto, dada a falta de similitude entre os julgados cotejados, não vislumbro divergência interpretativa entre eles.

Do segundo acórdão paradigma (2202-003.605), a ementa já seria suficiente para demonstrar que a situação analisada é diversa daquela ora em julgamento (com destaques acrescidos):

MULTA QUALIFICADA.

Em suposto planejamento tributário, quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, **sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios**, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, elemento este constante do caput dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

O voto condutor do julgado reforça a falta de semelhança havida entre os dois casos cotejados:

Assim, é nesse ponto que não concordo com o posicionamento adotado pela autoridade autuante, pois, embora **concorde ser equivocada a leitura feita pelo contribuinte da legislação, não consigo identificar a intenção dolosa de ocultar**, mesmo que considerássemos que a intenção final fosse a diminuição das contribuições a serem pagas.

A qualificação da multa não pode atingir aqueles casos em que o sujeito passivo age de acordo com as suas convicções, deixando às claras o seu procedimento, posto que resta evidente a falta de intenção de iludir, em nada impedindo a Fiscalização de apurar os fatos e de firmar suas convicções.

Portanto, diversamente do ocorrido no presente feito, a Turma Julgadora do paradigma considerou que não restou comprovada a intenção dolosa de ocultar um fato, ou a clara intenção de iludir.

No caso dos autos, rememore-se, a recorrente apresentou versão diferente para fatos anteriormente ocorridos e, mais, não apresentou documentos requeridos pelo Fisco que, obtidos com terceiros, permitiram à autoridade atuante comprovar o que realmente ocorrera, com a obtenção de informações que a contribuinte tentara ocultar.

São fatos distintos que justificam, por si, a diferença entre as decisões proferidas pelos colegiados, razão pela qual não vislumbro divergência interpretativa entre eles.

Por estas razões, oriento meu voto por não conhecer o recurso especial quanto à matéria 5 - Planejamento Tributário não Enseja Aplicação de Multa Qualificada. *(destaques do original)*

Aqui, a Contribuinte parte da premissa que, na visão do Colegiado *a quo*, o fato de ela ter *incorrido em um planejamento visando unicamente uma economia tributária*, revelados estariam *os elementos suficientes à caracterização do dolo* para fins de qualificação da penalidade. Assim, haveria divergência jurisprudencial em face do paradigma nº 3301-004.593, segundo o qual *a desqualificação do planejamento tributário do contribuinte não é suficiente para que se exija a multa qualificada*.

Diante desse alinhamento fático promovido a partir da expressão genérica de “planejamento tributário”, importa verificar do que tratava o paradigma indicado. Segundo seu relatório, *a Tozetto e a Louis Dreyfus Commodities Brasil S.A. teriam simulado operações de compra e venda com a finalidade de exportação com o objetivo de realizar a transferência de créditos das contribuições (PIS e Cofins), que são acumulados pela Louis Dreyfus, para a Tozetto*. Adiciona-se que *a Louis Dreyfus não exportaria diretamente seus produtos aos clientes no exterior, para, em uma operação simulada, vender seus produtos para a Tozetto e, que em seguida, os revenderia para exportação*. O voto condutor do paradigma está integrado por declaração de voto que expressa a fundamentação da maioria do Colegiado para afirmar a existência de simulação e de planejamento tributário inoponível ao Fisco:

A posição majoritária obtida na votação da matéria, entende que o planejamento tributário deve ser afastado diante da ausência de propósito negocial.

Assim, em sentido contrário ao defendido pela Relatora, **a existência ou não de propósito negocial é ferramenta válida para se aferir a ocorrência ou não de simulação, afastando, por conseguinte, os negócios jurídicos maculados**.

Restou clara a ausência de propósito negocial, diante da comprovação de que de um lado a Louis Dreyfus buscou a diminuição do estoque de créditos e, de outro, a Tozetto o acúmulo de créditos, com a indevida redução de tributos.

Os contratos, depoimentos e demais documentos apresentados permitem afirmar que a Louis Dreyfus, dentro de suas atividades normais, executa operações denominadas de “performance” junto às comerciais exportadoras, logo não há fundamento para que ela faça contrato com a Tozetto ao invés de exportar seus produtos diretamente.

Há propósito negocial nas vendas de derivados de soja da Louis Dreyfus para as empresas comerciais exportadoras, as quais irão exportá-los em seu próprio nome.

Entretanto, não existe qualquer propósito negocial nas vendas de derivados de soja da Louis Dreyfus para a Tozetto, porquanto tal operação gera um custo alto, não agrega valor e a Tozetto carece de qualquer estrutura para exportação. Ademais, a Tozetto revendia as mercadorias adquiridas da Louis Dreyfus, por diferenças valorativas insignificantes.

A fiscalização foi diligente ao constatar que a Louis Dreyfus vende regularmente as mesmas mercadorias para as mesmas comerciais exportadoras que compraram da Tozetto.

Logo, a compra e venda para a qual inexistia motivação outra que não a criação artificial de condições para obtenção de vantagens tributárias é inoponível ao Fisco.

Então, negada eficácia fiscal ao arranjo contratual sem propósito negocial, restam não atendidos os requisitos para o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS pela Tozetto, sendo correta a glosa efetuada e a conseqüente recomposição da apuração de PIS e COFINS devidos no mercado interno.

Quanto aos elementos para a caracterização da simulação, a posição majoritária também identificou aqueles constantes no voto da Relatora, no tópico “Dos elementos dos autos que permitem identificar a ocorrência de simulação”, que segue abaixo.

Ressalte-se que tais elementos são inerentes à demonstração da ausência de propósito negocial.

[...] (*destacou-se*)

Afirmada a existência de simulação e de planejamento tributário inoponível ao Fisco, o outro Colegiado do CARF afastou a qualificação da penalidade porque:

A fiscalização assim justificou a imposição de multa qualificada:

De acordo com a definição estampada no transcrito Art. 73 e considerando tudo o que foi abordado anteriormente, verifica-se que houve conluio entre a fiscalizada e LOUIS DREYFUS visando fraude à legislação tributária. A simulação de venda no mercado interno foi uma ação dolosa tendente a reduzir o montante dos tributos devidos da fiscalizada, por meio da transferência ilegal de créditos de PIS e COFINS.

A aplicação da multa qualificada pressupõe o comprovado intuito de fraude, nos exatos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, que é o dolo específico da conduta praticada.

Entendo que a ocorrência de simulação não está obrigatoriamente vinculada à imposição de multa qualificada:

[...]

Dito de outra forma: a não convalidação de planejamento tributário, por si só, não justifica a qualificação da multa.

A discussão sobre desqualificação do planejamento tributário é matéria diversa e tem base em premissas jurídicas distintas daquelas que devem equacionar a aplicabilidade da multa qualificada.

Logo, mesmo que o planejamento fiscal não possa ser convalidado, a qualificação da multa apenas se impõe, se preenchidos os seus próprios requisitos. Assim, se as partes realizaram as operações às claras, cumpriram obrigações acessórias, não falsificaram documentos, não resta comprovado o “evidente intuito de fraude”.

No caso em exame, não se verifica o “evidente intuito de fraude”, para fins de aplicação da qualificadora, diante dos seguintes elementos:

- A fiscalização afastou de responsabilização os exportadores, clientes que adquiriram a soja da Tozetto;

- A fiscalização atestou que os valores de apuração do PIS e da COFINS informados à RFB por meio de transmissão de Declarações, via Internet, estavam corretos e foram utilizados na lavratura do auto de infração. Os créditos glosados também estavam declarados nas fichas do DACON, cf. e-fl. 4874:

[...]

- No objeto social da Tozzetto já constava a atividade de exportação de soja, em contrato social registrado anteriormente ao período fiscalizado:

[...]

- A fiscalização expressamente considerou como válidos os contratos entre a Louis Dreyfus e as comerciais exportadoras (e-fl. 4.873):

[...]

- A Tozetto, sujeita a acompanhamento diferenciado, quando intimada pela Receita Federal, não omitiu as operações realizadas.

[...]

O pressuposto de aplicação da multa qualificada é a aplicação de artifício doloso. Eis que, no que tange às infrações tributárias, o dolo não se presume, deve ser provado:

[...]

Imperiosa a conclusão de que nestes autos não há provas do dolo deliberado, que justifique a aplicação da multa qualificada de 150%.

Nestes termos, o paradigma analisa o caso sob a premissa de que *a ocorrência de simulação não está obrigatoriamente vinculada à imposição de multa qualificada* e examina os elementos da acusação fiscal para concluir que não estavam presentes os elementos caracterizadores do evidente intuito de fraude. Embora hipoteticamente afirme que *se as partes realizaram as operações às claras, cumpriram obrigações acessórias, não falsificaram documentos, não resta comprovado o “evidente intuito de fraude”*, o voto condutor do paradigma prossegue enunciando as circunstâncias específicas da operação e da acusação fiscal para concluir que o artifício doloso não restou provado.

Aqui, por outro lado, o Colegiado *a quo* analisou as circunstâncias específicas da operação – inclusive atas que foram levadas a registro sem a assinatura de todos os acionistas,

procurações com amplos poderes que infirmavam o afastamento da Contribuinte das negociações para alienação dos empreendimentos imobiliários destacados mediante cisão, e o parecer jurídico que evidenciaria a consciência ilicitude dos atos praticados – e concluiu que estava provado o dolo.

Em tais circunstâncias, sendo distintas as operações, não há como inferir se o Colegiado que proferiu o paradigma também concluiria pela inexistência de prova de artifício doloso também no presente caso, para assim afastar a qualificação da penalidade.

O paradigma nº 2202-003.605 traz em sua ementa referência à *convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios*, o que já bastaria para infirmar a similitude com o presente caso, no qual manutenção da qualificação da penalidade tem em conta parecer que evidenciaria a consciência da ilicitude da prática adotada.

De toda a sorte, esclareça-se que tal julgado tratou de falta de retenção na fonte no pagamento, por pessoa jurídica corretora de imóveis, de comissões de corretagem às pessoas físicas que intermediavam as negociações. A maioria do Colegiado compreendeu que a retenção na fonte era devida, dado existir evidências suficientes de relação de subordinação entre a imobiliária e os corretores, mas o voto do relator, vencido no mérito, prevaleceu em relação à qualificação da penalidade sob os seguintes fundamentos:

Caso vencido, entendo que deve ser desqualificada a multa, por não ter praticado a contribuinte seus atos com intuito de fraude, ou com conduta dolosa. Neste sentido, jurisprudência deste Conselho:

[...]

Portanto, entendo que não merece prosperar a tese de que ocorreu sonegação, fraude ou simulação, de modo a justificar a qualificação da multa em 150%. Nesse caso, entendo que não restou suficientemente caracterizada a intenção dolosa de sonegação por parte do contribuinte.

A base da argumentação da autoridade fiscal realmente é verdadeira, ou seja, os atos praticados ensejaram a diminuição irregular do recolhimento do tributo, no entanto, não entendo que este fato, por si só, enseja os elementos caracterizadores do dolo, fraude ou simulação.

Assim dispõe os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64 supra referidos:

[...]

Consoante demonstrado, nos casos de lançamento de ofício, a regra é a aplicação da multa de 75%. Excepciona a regra a comprovação do intuito fraudulento, a qual acarreta a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação dada Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

A fraude fiscal pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de lesar o Fisco, quando, se utilizando de subterfúgios,

escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fiscal.

Assim, é nesse ponto que não concordo com o posicionamento adotado pela autoridade autuante, pois, embora concorde ser equivocada a leitura feita pelo contribuinte da legislação, não consigo identificar a intenção dolosa de ocultar, mesmo que considerássemos que a intenção final fosse a diminuição das contribuições a serem pagas.

A qualificação da multa não pode atingir aqueles casos em que o sujeito passivo age de acordo com as suas convicções, deixando às claras o seu procedimento, posto que resta evidente a falta de intenção de iludir, em nada impedindo a Fiscalização de apurar os fatos e de firmar suas convicções.

Dessa forma, entendo que deve ser desqualificada a multa de ofício, reduzindo-a para o percentual de 75%.

Nestes termos, compreendeu-se que a acusação fiscal não trouxe apontamentos de conduta dolosa, mas apenas evidências de leitura equivocada da legislação. Destaque-se que a infração foi falta de retenção de tributo em pagamentos a terceiros, ou seja, omissão do sujeito passivo em procedimento que a lei lhe imputa como responsável tributário. É neste contexto que se vislumbra a leitura equivocada da legislação que, assim, se distingue substancialmente do agir da Contribuinte que, ciente da incidência tributária na forma do parecer que lhe foi apresentado antes das operações, promove as cisões para alterar esta incidência e submeter a atividade a uma menor incidência tributária.

Vê-se, do exposto, que o cabimento do gravame aqui questionado pela Contribuinte não se resolve pela interpretação da legislação tributária na hipótese de o sujeito passivo ter, *de forma consciente, por meio do planejamento tributário, praticado atos com o objetivo de obter uma eficiência fiscal*, vez que os paradigmas não interpretaram a legislação tributária de regência tendo em conta genericamente atos praticados, mas sim a conduta específica dos sujeitos passivos e, no primeiro paradigma, também os contornos da acusação fiscal.

Ainda, como antes demonstrado, a qualificação da penalidade não foi motivada, apenas, pelo entendimento de que a Contribuinte *tinha total conhecimento das consequências das operações, deixando claro, ainda, que a intenção da reorganização societária seria apenas para reduzir a carga tributária*, mas também “por todo o exposto” na avaliação precedente que conduziu à conclusão de que haveria simulação subjetiva na prática adotada.

Em suma, nenhuma das matérias apresentadas se vinculam a divergência jurisprudencial que reforme os fundamentos do acórdão recorrido, dadas as circunstâncias específicas do caso concreto invocadas, também, para qualificação da penalidade, bem como em face dos contextos fáticos diferenciados nos quais foram editados os paradigmas indicados. Deve-se, portanto, NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial quanto à qualificação da penalidade, ou seja, nas matérias nº 17 e 18.

Com respeito às multas isoladas, a Contribuinte as questiona na matéria nº 20 - “**impossibilidade de exigência de multa isolada após o encerramento do ano-base**” e na matéria nº 21 - “**impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício**”.

No primeiro tema, esta Conselheira reitera sua discordância quanto à existência de óbice ao conhecimento com fundamento na Súmula CARF nº 178. Embora seus precedentes afirmem a possibilidade de lançamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas depois do encerramento do ano-calendário, o seu enunciado consolidou o entendimento nos seguintes termos: *a inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996*. E, no presente caso, os demonstrativos de apuração do Auto de Infração indicam que houve lucro originalmente apurado nos anos-calendários 2011 a 2013, aos quais foram adicionadas as infrações apuradas, que ensejaram a exigência de tributos com acréscimo de multa proporcional.

Em tais circunstâncias, quando não evidenciada a “inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário”, esta Conselheira entende inaplicável a Súmula CARF nº 178, conforme voto declarado em posição isolada no Acórdão nº 9101-006.057²⁰:

Os fundamentos para a limitação assim vislumbrada no referido enunciado foram apresentados na declaração de voto encartada ao Acórdão nº 9101-005.818. Naquele caso, o recurso especial da Contribuinte fora conhecido por ordem judicial, mas a discussão em referência foi suscitada pela cogitação de que os Conselheiros estariam vinculados à referida súmula na decisão de mérito da matéria. Veja-se:

Esta Conselheira acompanhou a I. Relatora em seu entendimento de negar provimento ao recurso especial da Contribuinte acerca da exigência de multa isolada, concordando com a inaplicabilidade da Súmula CARF nº 93, vez que a falta de recolhimento de estimativas não foi fundamentada exclusivamente na ausência de transcrição de balancetes de suspensão ou redução, e também porque a legislação de regência sempre permitiu a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que encerrado o ano-calendário.

Contudo, em razão dos debates havidos por ocasião da sessão de julgamento, cabem esclarecimentos quanto à concordância desta Conselheira com a inaplicabilidade, ao presente caso, da Súmula CARF nº 178, segundo a qual *a inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996*.

Os precedentes que motivaram a edição deste enunciado se distinguem substancialmente daqueles que ensejam debates acerca da aplicabilidade da Súmula CARF nº 105, segundo a qual *a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de*

²⁰ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício. Trata-se, nestes, de exigências decorrentes da constatação de falta de recolhimento de estimativas e de falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual, restando sumulada a incompatibilidade da exigência concomitante das duas penalidades antes das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, ou seja, na vigência da redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996.

Esta referência é importante porque a questão acerca da aplicação concomitante das penalidades a partir das alterações da Medida Provisória nº 351, de 2007, não foi pacificada, e a **existência de tributo apurado ao final do ano-calendário** passa a ser uma circunstância em razão da qual haja formalização de lançamento deste tributo com acréscimo da multa proporcional, eventualmente concomitante com a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas.

Já na hipótese de falta de recolhimento de estimativas **dissociada** da falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual, diferentes argumentos foram desenvolvidos para o pleito de afastamento da multa isolada aplicada depois do encerramento do ano-calendário, dentre os quais pode-se citar: i) a apuração definitiva do tributo retira do Fisco a possibilidade de questionamento acerca das antecipações mensais; ii) a apuração final constitui limite de débito para aplicação das multas isoladas às estimativas não recolhidas, hipótese na qual a inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário infirmaria materialmente qualquer infração de falta de recolhimento de estimativas e impediria a aplicação de multa isolada; e iii) a legislação, em especial na forma anterior às alterações da Medida Provisória nº 351, de 2007, somente permite o lançamento da multa isolada sobre a estimativa não recolhida e cuja exigência seja confirmada na apuração do ajuste anual. Destaca-se, nestas construções, o fato de a inexistência de débito na apuração final converter as antecipações em saldo negativo passível de restituição ou compensação, a evidenciar o descabimento das antecipações e a consequente inaplicabilidade da multa isolada, bem como ressalva-se, na segunda e na terceira objeções, os efeitos da alteração legislativa na base impositiva da penalidade isolada, promovida com a Medida Provisória nº 351, de 2007.

Em oposição a estes argumentos têm-se, mais fortemente, o destaque de que a legislação de regência sempre trouxe a ressalva de cabimento da multa isolada *ainda que o sujeito passivo tenha **apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente***, ou seja, ainda que não haja base de cálculo positiva e, por consequência, inexista **IRPJ ou CSLL apurados** no ajuste anual.

Conjugando todo o cenário acerca desta punição específica, a primeira tese conduziria à conclusão de que a multa isolada nunca seria cobrada depois do encerramento do ano-calendário, dada a prevalência da apuração final, permitindo a cogitação, apenas, da exigência de penalidade isolada na hipótese falta de recolhimento de estimativas constatada ao longo do ano-calendário. Sob a segunda e a terceira ótica, a penalidade isolada prevista na lei teria um espectro maior de aplicação depois do encerramento do ano-calendário, nos casos em que houvesse tributo devido no ajuste anual, excluídos, assim, os casos de aplicação concomitante com a multa proporcional e prevalência desta em relação à multa isolada. Nesta última visão restaria, portanto, a possibilidade de aplicação da

penalidade depois do encerramento do ano-calendário não concomitante com a multa proporcional sobre o ajuste anual, e sobre o valor das estimativas limitado ao tributo apurado ao final do ano-calendário, ou seja, na hipótese de apuração de tributo devido no ajuste anual e quando este não fosse objeto de lançamento, sendo que na terceira ótica a exigência só subsistiria se desde o início a autoridade fiscal formalizasse a exigência sob estes parâmetros.

O acórdão nº 9101-005.690, editado antes da publicação da Súmula CARF nº 178, bem espelha estes posicionamentos:

- O voto do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, integrante da minoria vencida, registra que:

Em resumo, extrai-se do entendimento lá adotado, para aplicar também, agora, ao presente caso, que a correta interpretação da prescrição sancionatória do inciso IV do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, sob o devido confronto com o teor do seu próprio caput, no que tange a fatos ocorridos até janeiro de 2007, é a de que a multa isolada prevista deve ser calculada com base na totalidade ou diferença de tributo ou contribuição efetivamente devidos pelo contribuinte, apurados ao final do período.

À luz de tal entendimento, no presente caso, considerando os fatos e as provas incontroversos, resta evidente que tomou-se base equivocadas na aplicação da penalidade, adotando o cálculo da Fiscalização referentes às estimativas mensais, sem considerar, no lançamento de ofício, os valores de CSLL devidos por cada ano-calendário, previamente informados nas Declarações transmitidas.

A Fazenda Nacional, tradicionalmente, defende uma interpretação dessa mesma redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (anterior a 2007), em que não se considera o teor do seu caput, mas, isoladamente, o teor do inciso IV do §1º para se extrair a base da sanção.

Ora, havendo eventual *antinomia* ou conflito prescritivo entre *caput* e incisos de um determinado parágrafo, é absolutamente pacífico, inclusive em atenção ao artigo 11, inciso III, alínea “c”, da Lei Complementar nº 95/98, que deve prevalecer hermenêutica que privilegia aquilo veiculado no *caput* – não podendo, de forma alguma, simplesmente ignorar a redação da partícula primordial do dispositivo, a que os parágrafos, incisos e alíneas se submetem.

[...]

- O voto vencido do Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, além de referir o entendimento acima, traz consignado que:

Feitas essas considerações, a meu ver a interpretação sistemática dos dois enunciados prescritivos em comento (*caput* e § 1º, inciso IV, do art. 44, antes de alterado pela MP 351/2007) conduz ao entendimento de que a multa isolada lá prevista:

(i) pode ser exigida sobre eventuais estimativas apenas no curso do ano-calendário; e

(ii) findo o período de apuração, pode ser exigida, mas limitada ao montante de IRPJ/CSLL efetivamente devidos, tomando ainda como data-base o próprio fato gerador, ou seja, 31/12.

Ressalte-se, por fim, que somente a partir de fevereiro de 2007, em razão da alteração da legislação em questão pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, é que a interpretação que se valeu a fiscalização passou a ter base na lei. Basta comparar a previsão legal da multa isolada antes e depois dessa mudança legislativa, o que pode ser feito pela análise do seguinte quadro:

[...]

Ora, do confronto da redação dos textos legais em questão, é notório que o Legislador alterou significativamente o regime jurídico da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, uma vez que (i) reduziu o percentual (de 75% para 50%); e (ii) passou a prever a incidência da multa isolada diretamente sobre as estimativas não recolhidas, excluindo as limitações temporal e quantitativa até então previstas no caput, incidência esta que somente passou a valer para o futuro, ou seja, a partir de fevereiro de 2007.

[...]

- O voto da Conselheira Lívia De Carli Germano, integrante da maioria vencedora, traz oposição à limitação em razão do tributo apurado ao final do ano-calendário nos seguintes termos:

Em síntese, respeitosamente, não compartilho do entendimento de que as multas isoladas “deveriam ser calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo, grandeza esta que não se confunde com as estimativas apuradas ao longo do ano, de natureza antecipatória.”

Não discordo de que a atitude de limitar a base de cálculo da multa isolada à diferença entre o imposto de renda sobre o lucro real anual e as estimativas recolhidas a menor seria, sim, medida razoável em termos de técnica legislativa (isto é, de lege ferenda), por limitar o valor da pena pela ausência de cumprimento de um dever preparatório (recolher a estimativa) ao valor do tributo efetivamente devido no ajuste anual. Acontece que, se admitirmos que o valor da multa isolada está limitado a um percentual do valor do ajuste anual devido, voltamos à situação de impossibilidade de cobrança da multa isolada quando o tributo devido no ajuste anual seja zero. É dizer, para seguir esta linha interpretativa, seria necessário aceitar que o trecho final do inciso IV do parágrafo 1º do artigo 44 não tem nenhum sentido e deve ser simplesmente ignorado – afinal, como considerar que a multa isolada será exigida “ainda que que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente” se, neste caso, ela será zero?

Com o devido respeito aos entendimentos em contrário, compreendo que tal resultado de interpretação vai de encontro ao princípio basilar de hermenêutica segundo o qual a lei não contém palavras inúteis (verba cum effectu sunt accipienda -- as palavras devem ser compreendidas como tendo alguma eficácia), e leva a que, em nome de uma suposta “razoabilidade” ou da preservação a todo custo de um sentido da “norma principal” constante do caput do dispositivo legal, se deva considerar como não escrita a integralidade do trecho final de um dos seus incisos (no caso, o inciso IV do parágrafo 1º do artigo 44 da Lei 9.430/1996).

Assim, a princípio, não vejo possibilidade de se utilizar o valor de ajuste anual devido como limite genérico para o valor da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas.

Não obstante, esclareço que filio-me ao entendimento de que a cobrança de multa isolada não pode prevalecer se e quando tenha sido aplicada a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor tal como apurado no ajuste anual. E a razão é bem simples.

Não se nega que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida versus valor do ajuste anual devido), assim como não se nega que se trata de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual). Fl. 23 do Acórdão n.º 9101-005.690 - CSRF/1ª Turma Processo nº 18471.003240/2008-41

Ocorre que, sempre que a falta de recolhimento da estimativa refletir no valor do ajuste anual devido e este não for recolhido, ensejando a aplicação da multa de ofício, teremos uma dupla repercussão da primeira infração, já que esta ensejará, ao mesmo tempo, a exigência da multa isolada e da multa de ofício.

[...]

- O voto vencedor desta Conselheira assim refuta mais genericamente estas teses:

Contudo, nas discussões mais recentes desta Turma foi suscitada a tese condutora do Acórdão CSRF nº 01-05.552, que merece algumas considerações.

Referido julgado pauta-se em construção argumentativa que, partindo de diversas premissas, dentre elas a de *que a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas normas sancionadoras faz pressupor a identidade do critério material dessas normas, e de que a base de cálculo predita no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 refere-se à multa pela falta de pagamento de tributo*, promove uma correlação entre a apuração do tributo devido ao final do exercício e da estimativa, para afirmar que *não será devida estimativa caso inexista tributo devido no encerramento do exercício* e assim concluir que *após o final do exercício, o balanço de*

encerramento e o tributo apurado devem ser considerados para fins de cálculo da multa isolada.

Na verdade, porém, apenas o *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, conjugado com seus incisos I e II e combinado com seu §2º, em suas redações originais, definiam as multas pela falta de pagamento de tributo, constatação reforçada pelo §1º do mesmo dispositivo que, em seu inciso I, afirmava que a exigência da penalidade se daria *juntamente com o tributo ou a contribuição* não pagos. Já a multa por falta de recolhimento de estimativas, aqui em debate, tinha sua materialidade integralmente prevista na redação original do §1º, inciso IV, do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, expressa no sentido de não depender da existência de tributo ou contribuição não recolhido, não só pela previsão de que deveria ser exigida isoladamente, mas também pela ressalva de que seria devida pelo sujeito passivo *ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*. A única vinculação entre as duas penalidades se dava pela expressão “as multas de que trata este artigo”, que principiava o §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, em sua redação original, mas que, somente se interpretada de forma estanque, desconsiderando a formatação isolada da penalidade definida no inciso IV do mesmo §1º, autoriza a conclusão de que ambas tratariam de multa por falta de pagamento de tributo. A interpretação integrada destas disposições, porém, permite validamente concluir que a expressão “as multas de que trata este artigo” referia, apenas, os percentuais ali fixados, e não se prestava a condicionar a exigência das multas isoladas à existência de imposto ou contribuição devido ao final do ano-calendário.

[...]

Em tais circunstâncias e tendo em conta os fundamentos acima expostos, inexistente óbice ao lançamento das penalidades, como aduz a Contribuinte, *uma vez findo o ano-calendário, e a ora Recorrida tendo entregue declaração de ajuste anual acompanhada da demonstração de quitação do tributo*. As estimativas devem ser recolhidas em razão da opção pela apuração anual e o descumprimento desta obrigação acessória sujeita-se a penalidade ainda que encerrado o ano-calendário e ainda que não seja apurado tributo devido neste último momento. Deve ser reformado, assim, o acórdão recorrido na parte em que invalidou as exigências do ano-calendário 2006 porque quitado todo o tributo devido ao final do ano-calendário. que validou a exigência formulada.

[...]

A Súmula CARF nº 178, por sua vez, afirma a possibilidade de exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas depois de encerrado o ano-calendário. E, como visto, esta possibilidade é negada nas argumentações que

afirmam a prevalência da apuração final como óbice a qualquer questionamento acerca das estimativas devidas. Assim, o entendimento sumulado poderia, em princípio, vedar a adoção daquela argumentação por Conselheiros do CARF.

Contudo, o entendimento sumulado restou circunscrito à hipótese na qual se verifica a ***inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário***. Ainda que os precedentes da súmula tenham sido editados em face de circunstâncias fáticas que não se referem, propriamente, a apuração que não resulte em tributo devido ao final do ano-calendário, fato é que este aspecto foi consignado no enunciado aprovado pela maioria desta 1ª Turma. Daí porque se entende pela vinculação ao enunciado apenas na hipótese em que a multa isolada é aplicada depois do encerramento do ano-calendário e inexistente tributo apurado ao final do ano-calendário.

É certo que sob determinado viés interpretativo é possível argumentar que, se a punição por falta de recolhimento de estimativa tem cabimento ainda que não apurado tributo ao final do ano-calendário, com mais razão esta penalidade teria lugar quando há apuração de tributo no ajuste anual, confirmando a pertinência das antecipações exigidas. Porém, para ter este alcance, o enunciado da súmula deveria referir a ideia de que o resultado da apuração ao final do ano-calendário não limita a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. E, nesta formatação, o enunciado poderia não alcançar aprovação, visto que somente a *inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário* assegura que não haverá exigência correlata com aplicação de multa de ofício proporcional concomitante.

No presente caso, o litígio submetido a este Colegiado, como bem circunscrito pela I. Relatora, diz respeito a divergências jurisprudenciais relacionadas à única exigência fiscal que restou mantida nos presentes autos, qual seja, a multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas. Na origem, houve lançamento de IRPJ e de CSLL apurados no ano-calendário 2003, para além das multas isoladas aplicadas sobre as estimativas de IRPJ e CSLL tidas por não recolhidas entre janeiro/2000 a novembro/2003. Contudo, a Contribuinte não impugnou a exigência dos tributos lançados no ajuste anual de 2003, promovendo seu parcelamento. A autoridade julgadora de 1ª instância, para além de reduzir a penalidade isolada ao percentual de 50% em razão de retroatividade benigna de nova legislação: i) retificou os cálculos das estimativas não recolhidas nos anos-calendário 2000 a 2003 para reduzir o coeficiente de presunção do lucro de 32% para 8%; e ii) excluiu a penalidade sobre as estimativas declaradas em DCTF ou compensadas nos anos-calendário 2001, 2002 e 2003. O Colegiado *a quo* deu provimento ao recurso de ofício para restabelecer a aplicação do coeficiente de 32%, bem como deu provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a decadência das multas aplicadas de janeiro a abril/2000 e afastar as multas isoladas no ano-calendário 2003 em razão da concomitância com a exigência da multa proporcional sobre o ajuste anual.

A exoneração das multas isoladas pertinentes ao ano-calendário 2003 subsistiu, na medida em que o recurso especial da PGFN não foi conhecido neste ponto, em razão da conformidade do acórdão recorrido com a Súmula CARF nº 105. Já a decadência do lançamento pertinente às multas isoladas aplicadas de janeiro a

abril/2000 foi revertida por força da Súmula CARF nº 104. Assim, a discussão acerca da exigência das multas isoladas depois do encerramento do ano-calendário tem em conta os valores lançados entre os períodos de janeiro/2000 a dezembro/2002.

Constata-se nos autos que a Contribuinte apurou IRPJ e CSLL devidos nos anos-calendário 2000 a 2002, mas em valor inferior à soma das estimativas devidas nos meses correspondentes. Como não houve exigência de tributo devido no ajuste anual para estes períodos, infere-se que as estimativas confirmadas, eventualmente somadas as retenções na fonte referidas nos autos, prestaram-se a liquidar os valores apurados ao final do ano-calendário.

Em consequência, confirma-se que não se está, aqui, diante da hipótese de *inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário e aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996*. A aplicação da multa isolada se deu na presença de tributo apurado ao final do ano-calendário, mas não exigido em lançamento de ofício com aplicação de multa proporcional. Ausente concomitância, restariam as argumentações de que a apuração definitiva do tributo retiraria do Fisco a possibilidade de questionamento acerca das antecipações mensais e de que a exigência deveria ser ou estar limitada ao tributo devido no ajuste anual. E, ainda que estas teses possam ser refutadas com o mesmo contra-argumento que ampara a Súmula CARF nº 178 – o fato de a lei afirmar o cabimento da penalidade “ainda que tenha apurado prejuízo fiscal” (na redação original), ou “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal” (na redação dada pela Lei nº 11.488/2007), a evidenciar que a infração de falta de recolhimento de estimativas subsiste mesmo se não houver tributo na apuração definitiva – não se pode olvidar que a maioria desta 1ª Turma aprovou o enunciado com a limitação nele expressa: na hipótese de *inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário*.

Com estes esclarecimentos, e alinhada ao entendimento expresso pela I. Relatora, que refuta o argumento subsistente, ainda que não alcançado pela Súmula CARF nº 178, esta Conselheira também conclui por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte relativamente ao cabimento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa que restarem devidas nos anos-calendário 2000 a 2002. *(destaques do original)*

Assim, esta Conselheira entende que o art. 67, §3º do Anexo II do RICARF/2015 não impede o conhecimento da matéria em referência.

Assim, como os paradigmas nº 1301-001.680 e 1402-001.669 discordam da aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas constatadas depois do encerramento do ano-calendário, a divergência, deve ser CONHECIDO o recurso especial da Contribuinte na matéria nº 20 (**impossibilidade de exigência de multa isolada após o encerramento do ano-base**).

Também deve ser CONHECIDO o recurso especial na matéria nº 21 (**impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício**), vez que os paradigmas nº 1202-001.228 e 1301-001.680 afastam a exigência de multa isolada em circunstâncias semelhantes às que o Colegiado *a quo* a manteve.

Por fim, com respeito aos recursos especiais dos responsáveis tributários Carlos Javier Betancourt e Angel David Ariaz, os fundamentos da decisão confrontada também se encontram no voto vencedor da ex-Conselheira Maria Lúcia Miceli, vez que davam provimento aos recursos voluntários dos referidos responsáveis *os conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (relator), Gustavo Guimarães Fonseca e Flávio Machado Vilhena Dias.*

Inicialmente são rejeitadas arguições de nulidade da decisão de 1ª instância que teria ignorado *os argumentos trazidos no que se refere "Análise das Condutas Praticadas pelo Impugnante", se limitando a reiterar as ilações do TVF, bem como apresentou alegações que sequer foram questionadas pelos recorrentes solidários, bem como trazido um novo dispositivo legal para a manutenção da responsabilidade tributária, qual seja, o art. 167, §1º, inciso I do Código Civil.* Na sequência, depois de observar que os argumentos de mérito deduzidos contra a exigência já foram apreciados, a Conselheira Redatora confronta as alegações contra a imputação de responsabilidade, por ela assim resumidas:

1. Não houve demonstração de atos personalíssimos que foram praticados pelos recorrentes solidários com dolo, elemento indispensável para aplicação do artigo 135 do CTN.
2. Toda a conduta dos recorrentes solidários ocorreu no exercício de suas funções perante a empresa BRACOR ou em nome de seus acionistas.
3. A atuação do recorrente Carlos como procurador não altera o fato de que os reais alienantes das BRCs foram os acionistas.
4. Não ocorreu fraude, simulação ou conluio.

Primeiramente invoca *todo o suporte fático contido nos autos, que evidencia simulação, a qual tem como característica a existência de um ato isolado ser formalmente legal, mas que mascara o real negócio que se pretende atingir.* Assevera que *faz parte da simulação a alegada ação dos responsáveis dentro dos limites do exercício de suas funções, e que a partir da totalidade dos atos individualmente revestidos de legalidade, é possível perceber qual foi a real intenção.* Sob a premissa de que *só com a atuação do Sr. Carlos e do Sr. Angel que todos esses atos puderam ser praticados, adota os seguintes trechos das contrarrazões da PGFN para afirmar demonstrado na acusação fiscal o poder de decisão destas pessoas físicas nas pessoas jurídicas envolvidas, bem como sua efetiva participação nas operações que foram consideradas simuladas:*

131. Da análise de toda documentação colhida no curso deste procedimento fiscal, constatamos a participação direta e eficaz dos Srs. Carlos Javier Betancourt e Angel David Ariaz, respectivamente Presidente e Diretor Financeiro da Bracor, nos AC 2010 e 2011, no planejamento tributário abusivo efetuado pela fiscalizada.

132. Todos os contratos, alterações contratuais e demais documentos foram assinados pelos mesmos como representantes da BRACOR ou das BRCs, fls. 232 a 273, 313 a 354, 476 a 516, 626 a 671, 755 a 783, 827 a 871, 885 a 928. Ficou evidente que esses 2 dirigentes e também acionistas da fiscalizada tiveram participação efetiva nas decisões para a reorganização societária da Bracor e posterior alienação das BRCs pelos seus acionistas, como vendedores contratuais. Tais atos visaram, exclusivamente, a redução da incidência tributária.

--- omissis ---

135. A BRACOR foi intimada, por meio do Termo de Intimação Fiscal 06, a informar o nome dos acionistas/diretores que iniciaram as negociações com o Grupo Prosperitas. Em resposta, fls. 1297 a 1298, informou que as negociações foram iniciadas pelo acionista Equity Bracor Investments. Importante frisar que o procurador da Equity no Brasil era o Sr. Carlos Bettancourt, (fls. 937 a 1050 deste processo [fl. 57 da Ata anexada] e fls. 1086 a 1198 deste processo [fl. 96 da Ata anexada]). Ou seja, era ele o responsável pelas negociações das BRCs.

136. Importante frisar que o Sr. Carlos Betancourt, além de Presidente da Bracor e procurador da Equity, também era procurador dos acionistas Candango, KLH, Gonçalo, Colin (procurações anexadas às referidas atas, fls. 937 a 1234), o que lhe dava ainda maior poder de atuação.

137. Todos os Protocolos e Instrumentos de Justificação de Cisão Parcial da BRACOR foram assinados pelo Sr. Angel Ariaz como representante da Bracor e das BRCs, fls. 937 a 1234.

--- omissis ---

139. Importante frisar que os 02 dirigentes deliberaram em assembleia pela cisão do patrimônio da BRACOR e consequente redução de seu capital. Inclusive as atas das AGE realizadas em 12/08/10 e 30/09/10, fls. 937 a 1085, que decidiram pelas primeiras cisões **foram assinadas somente pelos Srs. Carlos Bettancourt e Angel Ariaz, como presidente e secretário da mesa da Assembleia.** Apesar de constar que todos os acionistas assinaram as referidas atas, não obtivemos estas atas com todas as assinaturas, mesmo intimando a BRACOR para apresentá-las, fls. 1299 a 1373. As atas das cisões realizadas em 18/01/11 e 03/06/11 encontram-se anexadas às folhas 1086 a 1234.

140. **O Sr. Carlos Betancourt também foi responsável pela dissolução da DELLE Holding** que era acionista da BRACOR deste 17/12/07, como liquidante. Esta dissolução ocorrida em 23/12/10 permitiu ao Sr. Carlos, Gonçalo e Itaú BBA figurarem como acionista da Bracor e quotista das BRCs, fls. **(grifo nosso)**

Vê-se, portanto, que **sem a participação efetiva dos dois acionistas enquanto representantes das pessoas jurídicas envolvidas, mormente da BRACOR, das BRC's e de alguns acionistas, a simulação atuada não teria ocorrido. Logo, tendo esses acionistas "forçado" as pessoas jurídicas que representavam a agirem em infração à lei, também atuaram com excesso de poderes, razão pela qual é plenamente devida a sua responsabilização nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN.**

A Conselheira Redatora adiciona, em reforço, referências, novamente *ao Parecer elaborado pelo escritório Machado, Meyer, Sendacs e Opice, em 02/08/2010, no qual consta que "a transferência das Empresas-alvo para os Acionistas foi definida pela Bracor como a alternativa mais eficiente, do ponto de vista fiscal, para a alienação das Empresas-alvo, após estudos realizados pela empresa."* Ou seja, partiu daqueles que estavam na função direção a decisão de transferir as Empresas-alvo, leia-se BRCs, para os acionistas, tão somente por se apresentar como uma alternativa mais eficiente do ponto de vista fiscal.

No mais, são rejeitadas as alegações dos responsáveis contra a transposição da penalidade qualificada aplicada à pessoa jurídica, invocando o *princípio da pessoalidade da pena*, e

mantida a imputação sobre a totalidade do crédito tributário lançado com fundamento no art. 135, III do CTN.

Esclareça-se, também aqui, que as arguições de nulidade do acórdão recorrido, deduzidas nos recursos especiais em face da “ausência de análise de prova e parte dos argumentos do Recorrente”, da “impossibilidade de inovação dos fundamentos do lançamento” e de “erro de fato – premissa equivocada”, não tiveram seguimento em sede de exame de admissibilidade dos recursos especiais dos responsáveis. Angel David Ariaz aponta omissão acerca do fato de que o Recorrente não era acionista minoritário até a 2ª Cisão da Bracor, sendo incompatível a sujeição passiva por ser “sócio administrador” com relação à autuação em debate, que trata da 2ª e 3ª cisões, ocorridas em 30/09/2010 e 18/01/2011. Ambos responsáveis referem juntada de parecer do Professor Modesto Carvalhosa em embargos de declaração e também indicam que i) as atas de assembleia realizadas em 12/08/2010 e 30/09/2010, que resultaram na redução de capital da Bracor foram assinadas e deliberadas por todos os acionistas presentes e não apenas pelos recorrentes; e ii) o parecer invocado para imputar aos responsáveis a arquitetura das operações com a finalidade de economia fiscal foi *direcionado a todos os acionistas da Bracor*.

Omissões, contradições e obscuridades que tangenciam estes aspectos foram apontadas em embargos de declaração, todas rejeitadas em exame de admissibilidade com a adição de algumas considerações que merecem ser mais bem explicitadas:

- A ampliação da discussão acerca do poder de decisão dos responsáveis com base em parecer jurídico trazido aos autos somente com a oposição de embargos é descabida, por constituir inovação recursal, e o destaque no acórdão recorrido acerca de atas assinadas apenas pelos responsáveis e levadas a registro em substituição às atas assinadas por todos os acionistas e apresentadas à Fiscalização fundamentariam a decisão, a evidenciar o mero inconformismo deduzido em embargos;
- Não houve omissão acerca do fato de Angel David Ariaz não ser *acionista minoritário na 2ª cisão*, porque o voto condutor do acórdão recorrido ratifica as constatações fáticas da autoridade lançadora, e nelas está evidenciada a sua participação, inclusive nas operações de cisão, assim considerada suficiente para a imputação de responsabilidade na forma do art. 135, III do CTN.

Há, portanto, documento apresentado em sede de embargos de declaração e que, assim, fundamentadamente deixa de ser submetido à apreciação do Colegiado *a quo*. De outro lado, à semelhança do que vislumbrado em relação às alegações da Contribuinte, as demais provas e argumentos referidos pelos responsáveis foram apreciadas e disto resultou conclusão distinta da pretendida pelas partes. Em tais circunstâncias, esta instância especial, com

competência limitada à solução de divergências jurisprudenciais, somente poderia adentrar a estes aspectos se demonstrado que a conclusão aqui resultou de interpretação da legislação tributária divergente daquela adota por outro Colegiado do CARF. Sem isto, na medida em que os argumentos e provas foram apreciados, sequer há evidência de cerceamento de direito de defesa que pudesse justificar arguição do vício como matéria de ordem pública. De toda a sorte, ainda que a rejeição dos embargos estivesse pautada no reconhecimento da omissão e na desnecessidade de seu saneamento – como é o caso do parecer trazido apenas em embargos de declaração –, estes fundamentos, integrados ao acórdão recorrido, prestar-se-iam como prequestionamento para divergência jurisprudencial que, caso demonstrada, permitiria a este Colegiado decidir se havia, ou não, vício a ser corrigido.

Por tais razões, no exame das divergências jurisprudenciais que tiveram seguimento serão consideradas as premissas fáticas e o juízo expresso pelo Colegiado *a quo* acerca das provas e argumentos deduzidos pelos sujeitos passivos, consignados no voto condutor do acórdão recorrido aqui confrontado e antes sintetizados.

Com respeito às matérias deduzidas pela Contribuinte contra a exigência principal e a qualificação da penalidade, como antes demonstrado, concluiu-se pelo não conhecimento das matérias nº 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 12, 13, 15, 16, 17 e 18, e conhecimento apenas quanto à imputação das multas isoladas, nas matérias nº 20 e 21. Assim, somente estas últimas podem ser objeto da pretensão, dos responsáveis, de que o cancelamento dos autos de infração repercuta para todos os responsáveis solidários.

Resta, assim, a matéria nº 23 - **“inexistência de infração de lei e de estatuto social – atos legais”** - que teve seguimento em sede de agravo com base, apenas, no paradigma nº 9101-004.163.

A decisão extraída do paradigma se refere ao ponto no qual os membros deste Colegiado, em antiga composição²¹, *quanto à matéria responsabilidade tributária do recurso especial dos sujeitos passivos Ernandi Vardeley Pereira Martins de Ávila e Daniel Matone, por maioria de votos, acordam em conhecer do recurso, em razão do paradigma 1402-001.477, vencidos os conselheiros Rafael Vidal de Araújo (relator), Cristiane Silva Costa e Lívia De Carli Germano, que não conheceram do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Rafael Vidal de Araújo (relator), André Mendes Moura e Viviane Vidal Wagner, que lhe negaram provimento.*

O voto vencedor do ex-Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado traz a definição da matéria conhecida e os fundamentos da decisão de mérito favorável aos sujeitos passivos. A divergência foi admitida em face do paradigma nº 1402-001.477, o mesmo aqui rejeitado no exame de admissibilidade e do agravo, sob os seguintes pressupostos:

²¹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Lívia De Carli Germano, Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Segundo expõem os Recorrentes, o acórdão recorrido adotou entendimento de que as operações foram executadas de forma simulada e fraudulenta, vez que a operação de venda das ações recebidas a valor contábil teve objetivo único de reduzir a tributação sobre a alienação de tais bens.

Neste sentido, entendeu o acórdão recorrido que o Recorrente, na qualidade de diretores da contribuinte, agiram com infração à lei, vez que utilizaram-se de operação societária que é a redução de capital social com o objetivo de aparentar legalidade em operação que visava unicamente um benefício tributário que não seria alcançado por outro meio que não fosse a simulação, justificando a responsabilidade solidária nos moldes do art. 135, III do CTN.

[...]

Em entendimento oposto ao que fora adotado no acórdão recorrido, o acórdão paradigma n. 1402-001.477 trouxe entendimento no sentido de que para efeitos de apuração do IRPJ e CSLL não cabe ao Fisco adentrar no mérito das decisões dos acionistas relacionados à redução de capital, salvo hipótese em que tal fato resulte em insuficiência de recursos para pagar tributos correspondentes a fato geradores já ocorridos. Em outras palavras: é o contribuinte que decide através de seus administradores sobre o capital social necessário às suas atividades.

[...]

O acórdão recorrido trata exatamente da mesma situação que é a redução de capital perpetrada pelo contribuinte. Contudo, no acórdão recorrido, entenderam os julgadores que tal redução de capital poderia ser entendida como simulada e fraudulenta.

Assim, enxergo de forma cristalina que acórdão recorrido e o paradigma tratam de situação similar e chegaram a conclusões opostas, restando presentes os requisitos de similitude fática e divergência jurisprudencial necessária ao conhecimento do Recurso Especial.

Os responsáveis tributários contrastam a decisão recorrida na parte em que diz *textualmente que os atos praticados pelos recorrentes, em operação permitida pelo art. 22 da Lei nº 9.249/95, obedeceram à legislação societária e ao estatuto da “Bracor”, retrata a inexistência de ofensa ao art. 135 do CTN*. E, apesar de observarem que Carlos Javier Betancourt foi responsabilizado por *ser (i) administrador e acionista minoritário da Bracor, assim como (ii) ter assinado documentos enquanto presidente de mesa nas assembleias em relação às cisões objeto das operações em testilha*, enquanto Angel David Ariaz seria *(i) administrador e acionista minoritário da Bracor, assim como (iii) ter assinado documentos na função de secretário de assembleia em relação às cisões objeto das operações em testilha*, os recorrentes invocam trecho do acórdão recorrido no qual estaria reconhecido *explicitamente a inexistência de ato pessoal dos recorrentes em desagrado à legislação societária e ao estatuto da Bracor*, para, sob esta ótica, excluir da imputação de responsabilidade a *assertiva geral de “simulação”* e, assim, constituir o dissídio jurisprudencial a partir do paradigma referido que demandaria, para tanto, a caracterização de hipótese do art. 174, §1º, da Lei das S/A.

No despacho de agravo compreendeu-se que haveria similitude entre os casos comparados porque:

Diante desse quadro, é forçoso reconhecer o dissídio jurisprudencial suscitado, uma vez que no acórdão recorrido, como se viu, a Turma julgadora decidiu pela ocorrência da hipótese do art. 135, inciso III, do CTN, a partir do reconhecimento da simulação subjetiva, mantendo a imputação de responsabilidade tributária aos administradores, ao passo que no paradigma se consignou que o reconhecimento de simulação não é suficiente para manter a imputação de responsabilidade tributária aos administradores, tudo isso **tendo como pano de fundo planejamento tributário semelhante, baseado na transferência de participação societária aos sócios em redução de capital com posterior alienação objetivando vantagem tributária.**

Observe-se que **os elementos destacados no voto condutor do acórdão recorrido acerca da atuação dos administradores no planejamento tributário levado a cabo (assinaturas em atas, procurações e parecer jurídico) não parecem ser suficientes para descaracterizar a divergência** uma vez vêm como elementos do “*todo o suporte fático contido nos autos*” que ensejou a conclusão de ter havido simulação subjetiva.

Não se vislumbra, de outra banda, estar-se diante de dissídio jurisprudencial escorado sobre matéria de prova, uma vez que a divergência se estabelece na ocorrência da hipótese do art. 135, inciso III, do CTN, a partir do reconhecimento de simulação no planejamento tributário levado a cabo, baseado, como se disse, na transferência de participação societária aos sócios em redução de capital com posterior alienação objetivando vantagem tributária. *(destacou-se)*

Contudo, diante da demonstração do caso concreto nas matérias precedentes, tem-se que as operações aqui questionadas não podem ser assemelhadas a outros planejamentos tributários baseados *na transferência de participação societária aos sócios em redução de capital com posterior alienação objetivando vantagem tributária*. Trata-se, aqui, de casos que se prestaram a destacar empreendimentos imobiliários desenvolvidos pela Contribuinte por meio de SPE para posterior alienação, e, com respeito à responsabilidade tributária, sua imputação foi dirigida aos recorrentes como administradores da Contribuinte em intervenções para além da mera redução do capital social, daí porque as circunstâncias antes citadas *(assinaturas em atas, procurações e parecer jurídico)* constituírem elementos distintivos e que contaminam a conduta dos responsabilizados com a simulação afirmada no acórdão recorrido, distintamente do que pressupõem os recorrentes. O voto condutor do acórdão recorrido é expresso neste sentido:

E, no presente caso, só com a atuação do Sr. Carlos e do Sr. Angel que todos esses atos puderam ser praticados. No TVF restou consignado o poder de decisão destas pessoas físicas nas pessoas jurídicas envolvidas, **assim como a sua efetiva participação nas operações que foram consideradas simuladas.** [...] *(negrejou-se)*

A confirmar a impossibilidade de divergência jurisprudencial entre os casos comparados, veja-se que o voto condutor do paradigma está calcado em decisões sociais acerca de investimentos permanentes:

Primeiramente é importante lembrar que o capital social de uma empresa representa os investimentos efetuados pelos sócios para abertura, manutenção e expansão das atividades da pessoa jurídica.

São os sócios da empresa que avaliam e determinam o quanto aplicar de capital na empresa na forma de capital social. Na abertura de uma empresa, por exemplo, os sócios

não abrem um processo de consulta junto à Receita Federal para questionar o montante de capital social que a autoridade fiscal entende necessária para a abertura da empresa. A decisão é dos sócios da pessoa jurídica.

Assim, como ocorre no início da vida de uma empresa, também em períodos posteriores, são os sócios que decidem se devem manter, reduzir ou aumentar o capital social da empresa. Em outras palavras, não cabe ao Fisco adentrar e discutir o mérito da decisão dos sócios relacionada à redução do capital social.

Se tal redução de capital social não resultou em insuficiência de recursos para pagar tributos relacionados a fatos geradores já ocorridos antes da redução em iminência de ocorrer, não há prejuízo ao erário e, portanto, não há que se questionar a redução de capital se esta fora executada em total conformidade com a legislação aplicável, seja em relação à forma (Publicação em diário oficial, espera de 90 dias e registro em Junta Comercial) ou à essência (manutenção de suficiência de recursos para manter a empresa adimplente).

Sendo os sócios aqueles que assumem os riscos do negócio são estes que têm legitimidade para definir o montante de capital social que deve ser mantido na pessoa jurídica para continuidade dos negócios.

Como bem destacado no acórdão paradigma, a única hipótese em que a redução do capital social pode ser questionada por terceiros está prevista no artigo 174, § 1º, da Lei das S/A e ocorre quando da redução do capital resulte na impossibilidade de pagamento dos credores. Assim o é porque, em regra, o capital social e demais ativos da empresa representa garantia de pagamento. Tais hipóteses não estão previstas nos autos. Não há uma linha sequer no TVF que aponte inadimplência da contribuinte causada por insuficiência de capital.

Quanto à possibilidade de redução de capital social entregando ações aos sócios pelo valor contábil, a leitura do art. 22 da Lei 9.249/95 é clara e expressa neste sentido, não havendo sequer espaço para interpretação diversa. Aliás, o acórdão paradigma traz sucinta mas brilhante explanação sobre a coerência deste dispositivo legal:

[...]

Assim, tendo em conta que tanto a redução de capital perpetrada pela contribuinte quanto a posterior devolução aos sócios a valor contábil está em total conformidade com a legislação aplicável, não há que se falar em responsabilização dos administradores por infração à lei, vez que a lei fora respeitada.

Não é aceitável que a simples percepção da autoridade fiscal de que as operações perpetradas não tiveram propósito negocial e sim objetivo único de reduzir tributos, possa extrapolar os efeitos além da cobrança do tributo e resultar em conclusão de ocorrência de infração à lei e fraude, resultando em aplicação de multa qualificada e responsabilização dos administradores.

Aqui, porém, não se tem *a **simples percepção** da autoridade fiscal de que as operações perpetradas não tiveram propósito negocial e sim objetivo único de reduzir tributos*. Antes, o Colegiado *a quo* concorda com a elaborada construção da autoridade fiscal no sentido de que as **operações realizadas eram incompatíveis com o propósito negocial da estrutura adotada para o desenvolvimento dos empreendimentos imobiliários**, o que afasta o presente caso da *total conformidade com a legislação aplicável*, e impede a aplicação do racional do paradigma

para reforma do recorrido, vez que isto representaria a desconsideração de diversos aspectos acusatórios que, validados no recorrido, não foram sequer tangenciados no paradigma.

Para que fique clara a dessemelhança entre os casos comparados, a operação discutida no paradigma dizia respeito a redução de capital para destinação de investimento permanente, por valor contábil, a outra pessoa jurídica do grupo econômico que, na sequência, a aliena a outra pessoa jurídica ligada e reconhece ganho de capital consumido com seus prejuízos fiscais acumulados. Em consequência, o voto vencido do paradigma validava a imputação de responsabilidade aos administradores que intervieram nos atos societários necessários ao deslocamento do ganho de capital para outra pessoa jurídica do grupo econômico:

O Sr. Daniel Matone, é certo, não detinha o controle acionário do GRUPO MATONE. Entretanto, era à época dos fatos acionista minoritário da contribuinte (e-fl. 1233) e do BANCO MATONE (e-fl. 1251).

Ademais, na condição de Diretor da contribuinte e da MATONE PARTICIPAÇÕES (anteriormente denominada de MATONE EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS), e na condição de Vice Presidente do BANCO MATONE, o Sr. Daniel Matone interveio em todos os atos referentes à venda indireta pela contribuinte ao BANCO MATONE, a valor de mercado, das 800 mil ações que foram devolvidas a MATONE PARTICIPAÇÕES, tendo inclusive assinado a ata da assembléia que decidiu pela redução do capital da contribuinte (e-fls. 10/11).

Como visto anteriormente, a economia tributária abusiva foi fruto de dolo dos administradores da contribuinte.

[...]

O Sr. Ernandi Vardeley Pereira Martins de Ávila também não detinha o controle acionário do GRUPO MATONE. Entretanto, era à época dos fatos acionista minoritário do BANCO MATONE (e-fl. 1251).

Ademais, na condição de Diretor Vice Presidente da contribuinte, da MATONE PARTICIPAÇÕES e do BANCO MATONE, o Sr. Ernandi Vardeley Pereira Martins de Ávila interveio em todos os atos referentes à venda indireta pela contribuinte ao BANCO MATONE, a valor de mercado, das 800 mil ações que foram devolvidas a MATONE PARTICIPAÇÕES, tendo inclusive assinado a ata da assembléia que decidiu pela redução do capital da contribuinte (e-fls. 10/11).

Como visto anteriormente, a economia tributária abusiva foi fruto de dolo dos administradores da contribuinte.

[...]

Sendo assim, entendo que pode ser imputada aos administradores da contribuinte a prática de ato com infração de lei (conforme bem colocou a autoridade tributária no seu Relatório Fiscal, os atos decorrentes da atuação dos administradores representaram infração tanto à lei societária quanto à lei tributária).

Acrescento que, ainda que se considere que a atuação dos administradores da contribuinte não tenha configurado fraude, sonegação ou conluio, ou mesmo infração, de forma geral, à legislação tributária, entendo suficiente para a manutenção da responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN a constatação da ocorrência de

infração à legislação societária, que considero ter sido sobejamente demonstrada pela Fiscalização.

O ato de redução de capital social da contribuinte MATONE INVESTIMENTOS, promovido pelos administradores da empresa em 28/09/2009, redundou na entrega, à sua controladora MATONE PARTICIPAÇÕES, de 800.000 ações da BEMVINDO! a um valor contábil de R\$ 380.214,00, quando tais ativos tinham valor de mercado de R\$ 10.720.000,00. Tal ato caracterizou clara infração à legislação societária, notadamente aos arts. 117, § 1º, “f”, 154 e 245 da Lei nº 6.404/1976:

[...]

Além disso, também o art. 173 da mesma Lei nº 6.404/1976 foi infringido, uma vez que o capital social da contribuinte foi reduzido sem que se observasse a ocorrência de alguma das hipóteses requeridas pelo dispositivo legal: apuração de perda, até o montante dos prejuízos acumulados, ou excesso de capital.

Diante de tais constatações e da análise do planejamento tributário sob discussão realizada pelo acórdão recorrido, considero procedente a imputação de responsabilidade tributária às pessoas físicas ERNANDI VARDELEY PEREIRA MARTIS DE ÁVILA e DANIEL MATONE, administradores da MATONE INVESTIMENTOS que tiveram seu recurso especial conhecido por esta 1ª Turma da CSRF em relação à matéria. Desse modo, voto por negar provimento ao recurso especial conhecido, quanto ao pedido de afastamento da responsabilidade tributária fundada no inciso III do art. 135 do CTN.

É certo que, nestes autos, *Bracor buscava uma sugerida economia fiscal em operação de redução de capital, inexistindo qualquer alusão à ocorrência das hipóteses do art. 174, §1º, da Lei das S/A e muito menos a qualquer intervenção pessoal dos responsáveis quanto à inadimplência de credores e de crédito tributário vencido*. Contudo, a operação não foi questionada apenas quanto ao deslocamento de um ativo para alienação sob tributação mais favorecida, mas também em razão da função deste ativo na estrutura negocial da atuada, e tendo em conta as ações dos administradores que buscaram formatar esta alteração sem que a Contribuinte deixasse de conduzir a alienação dos empreendimentos. As ações dos responsáveis, neste contexto, estão diretamente relacionadas à simulação aqui afirmada, a evidenciar como elementos fáticos distintivos do paradigma as referidas *assinaturas em atas, procurações e parecer jurídico*.

Daí porque é insuficiente discutir, como pretendem os responsáveis no mérito, a *inexistência de ato pessoal dos recorrentes em desagrado à legislação societária, ao estatuto da Bracor e, no caso de Carlos Javier Betancourt, em face do mandato por ele cumprido em nome de alguns acionistas*. Tanto o é que, subsidiariamente, os responsáveis também discutem a *ausência de poder de decisão em relação às cisões, supostamente, alvos de simulação*, a confirmar a distinção entre o presente caso e o paradigma admitido.

Em tais circunstâncias, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e

constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Assim, também na matéria nº 23, deve ser NEGADO CONHECIMENTO aos recursos especiais dos responsáveis tributários Carlos Javier Betancourt e Angel David Ariaz.

Recurso especial da Contribuinte e dos Responsáveis Tributários - Mérito

Prevalendo o não conhecimento da matéria nº 20 – “impossibilidade de exigência de multa isolada após o encerramento do ano-base”, tem-se, com respeito à matéria nº 21 – “impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício”, que a partir de 2007 não há impedimento à aplicação das multas isoladas simultaneamente com a multa de ofício proporcional, como claramente exposto no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.962, de lavra da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, cujas razões também se prestam a afastar a pretensão de aplicação do princípio da consunção:

Dito isso, tem-se que a lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real, apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou, o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais, a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução. Observe-se:

Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº

8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; II dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração; III do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real; IV do imposto de renda pago na forma deste artigo. [...]

Há aqueles que alegam que as alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base impositiva ao tributo devido no ajuste anual. Nesse sentido invocam a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351, de 2007, limitou-se a esclarecer que *a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora.* E, ainda que se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, para essas pessoas subsistiria o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que importaria o afastamento da penalidade menos gravosa.

Ora, a vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resulta falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, esta penalidade foi prevista nos mesmos termos daquela aplicável ao tributo não recolhido no ajuste anual, ou seja, *calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*, inclusive no mesmo percentual de 75%, e passível de agravamento ou qualificação se presentes as circunstâncias indicadas naquele dispositivo legal. Veja-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos; [...]

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998)

[...]

A redação original do dispositivo legal resultou, assim, em punições equivalentes para a falta de recolhimento de estimativas e do ajuste anual. E, decidindo sobre este conflito, a jurisprudência administrativa posicionou-se majoritariamente contra a subsistência da multa isolada, porque calculada a partir da mesma base de cálculo punida com a multa proporcional, e ainda no mesmo percentual desta.

Frente a tais circunstâncias, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória nº 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição. Observe-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; II de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

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

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

As conseqüências desta alteração foram apropriadamente expostas pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.251:

Logo, tendo sido alterada a base de cálculo eleita pelo legislador para a multa isolada de totalidade ou diferença de tributo ou contribuição para valor do pagamento mensal, não há mais qualquer vínculo, ou dependência, da multa isolada com a apuração de tributo devido.

Perfilhando o entendimento de que não se confunde a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição com o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, é vasta a jurisprudência desta CSRF, valendo mencionar dos últimos cinco anos, entre outros, os acórdãos nºs 9101-00577, de 18 de maio de 2010, 9101-00.685, de 31 de agosto de 2010, 9101-00.879, de 23 de fevereiro de 2011, nº 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, nº 9101-001.336, de 26 de abril de 2012, nº 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, nº 9101-001.771, de 16 de outubro de 2013, e nº 9101-002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano.

Daí porque despropositada a decisão recorrida que, após reconhecer expressamente a modificação da redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 pela Lei nº 11.488, de 2007, e transcrever os mesmos dispositivos legais acima, abruptamente conclui no sentido de que (e-fls. 236):

Portanto, cabe excluir a exigência da multa de ofício isolada concomitante à multa proporcional.

Em despacho de admissibilidade de embargos de declaração por omissão, interpostos pela Fazenda Nacional contra aquela decisão, e rejeitados, foi dito o seguinte (e-fls. 247):

Por fim, reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas. Isso porque é sabido que um dos fatores que levou à mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que à época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento. Vejamos novamente a redação de parte [das] disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

[...].

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto à impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual.

Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir, no parágrafo § 1º, exceceu a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que aliás é a questão de maior incidência.

Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é mesmo indevida.

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto:

o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

Destaque-se, ainda, que a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário.

A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário.

A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente²².

Diferentes, portanto, são os bens jurídicos tutelados, e limitar a penalidade àquela aplicada em razão da falta de recolhimento do ajuste anual é um incentivo ao descumprimento do dever de antecipação ao qual o sujeito passivo voluntariamente se vinculou, ao optar pelas vantagens decorrentes da apuração do lucro tributável apenas ao final do ano-calendário.

E foi, justamente, a alteração legislativa acima que motivou a edição da referida Súmula CARF nº 105.

Explico.

O enunciado de súmula em referência foi aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 08 de dezembro de 2014. Antes, enunciado semelhante foi, por sucessivas vezes, rejeitado pelo Pleno da CSRF, e mesmo pela 1ª Turma da CSRF. Vejase, abaixo, os verbetes submetidos a votação de 2009 a 2014:

PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 2009²³

²² Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei nº 9.430, de 1996.

²³ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 112, em 27 de novembro de 2009.

[...]

ANEXO I

I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:

[...]

12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº :

Até a vigência da Medida Provisória nº 351/2007, a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência de antecipações não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado no ajuste anual.

[...]

PORTARIA Nº 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012²⁴

[...]

ANEXO ÚNICO

[...]

II - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 1ª TURMA DA CSRF:

[...]

17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401-00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 920-201.833, de 25/10/2011.

[...]

III - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 2ª TURMA DA CSRF:

[...]

22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401-00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/10/2011.

[...]

PORTARIA Nº18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2013²⁵

[...]

ANEXO I

²⁴ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 19, em 27 de novembro de 2012.

²⁵ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 71, de 27 de novembro de 2013.

I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:

[...]

9ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA Até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Acórdãos Precedentes: 9101-001261, de 22/11/11; 9101-001203, de 22/11/11; 9101-001238, de 21/11/11; 9101-001307, de 24/04/12; 1402-001.217, de 04/10/12; 1102-00748, de 09/05/12; 1803-001263, de 10/04/12.

[...]

PORTARIA Nº 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2014²⁶

[...]

ANEXO I

[...]

II - Enunciados a serem submetidos à 1ª Turma da CSRF:

[...]

13ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.

[...]

É de se destacar que os enunciados assim propostos de 2009 a 2013 exsurgem da jurisprudência firme, contrária à aplicação concomitante das penalidades **antes** da alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007. **Jurisprudência esta, aliás, que motivou a alteração legislativa.**

De outro lado, a discussão acerca dos lançamentos formalizados em razão de infrações cometidas a partir do novo contexto legislativo ainda não apresentava densidade suficiente para indicar qual entendimento deveria ser sumulado.

Considerando tais circunstâncias, o Pleno da CSRF, e também a 1ª Turma da CSRF, rejeitou, por três vezes, nos anos de 2009, 2012 e 2013, o enunciado contrário à concomitância das penalidades até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007. As discussões nestas votações motivaram alterações posteriores com o objetivo de alcançar redação que fosse acolhida pela maioria qualificada, na forma regimental.

²⁶ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 12, de 25 de novembro de 2014.

Com a rejeição do enunciado de 2009, a primeira alteração consistiu na supressão da vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, substituindo-a, como marco temporal, pela referência à data de sua publicação. Também foram separadas as hipóteses pertinentes ao IRPJ/CSLL e ao IRPF, submetendo-se à 1ª Turma e à 2ª Turma da CSRF os enunciados correspondentes. Seguindo-se nova rejeição em 2012, o enunciado de 2009 foi reiterado em 2013 e, mais uma vez, rejeitado.

Este cenário deixou patente a imprestabilidade de enunciado distinguindo as ocorrências alcançadas a partir da expressão "até a vigência da Medida Provisória nº 351", de 2007, ou até a data de sua publicação. E isto porque a partir da redação proposta havia o risco de a súmula ser invocada para declarar o cabimento da exigência concomitante das penalidades a partir das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, apesar de a jurisprudência ainda não estar consolidada neste sentido.

Para afastar esta interpretação, o enunciado aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua alteração pela Medida Provisória nº 351, de 2007. Omitiu-se, intencionalmente, qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em tela, em razão da qual a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas passou a estar prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", e não mais no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares²⁷ à parcela do litígio já pacificada.

²⁷ Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e alterado pela Portaria MF nº 586, de 2010:

[...]

Anexo II

[...]

Art. 18. Aos presidentes de Câmara incumbe, ainda:

[...]

XXI - negar, de ofício ou por proposta do relator, seguimento ao recurso que contrarie enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, em vigor, quando não houver outra matéria objeto do recurso;

[...]

Art. 53. A sessão de julgamento será pública, salvo decisão justificada da turma para exame de matéria sigilosa, facultada a presença das partes ou de seus procuradores.

[...]

§ 4º Serão julgados em sessões não presenciais os recursos em processos de valor inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) ou, independentemente do valor, forem objeto de súmula ou resolução do CARF ou de decisões do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça na sistemática dos artigos 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil.

[...]

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 2º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância.

[...]

Assim, a Súmula CARF nº 105 tem aplicação, apenas, em face de multas lançadas com fundamento na redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, tendo por referência **infrações cometidas antes da alteração** promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, publicada em 22 de janeiro de 2007, e ainda que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%, dado que tal providência não decorre de nova fundamentação do lançamento, mas sim da retroatividade benigna prevista pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

Neste sentido, vale observar que os precedentes indicados para aprovação da súmula reportam-se, todos, a **infrações cometidas antes de 2007**:

Acórdão nº 9101-001.261:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001

Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão nº 9101-001.203:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001

Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA.

CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.

Acórdão nº 9101-001.238:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2001

[...]

MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas

penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.

Acórdão nº 9101-001.307:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

[...]

MULTA ISOLADA APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão nº 1402-001.217:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO.

INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base).

[...]

Acórdão nº 1102-000.748:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa:

[...]

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

Devem ser exoneradas as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, uma vez que, cumulativamente foram exigidos os tributos com multa de ofício, e a base de cálculo das multas isoladas está inserida na base de cálculo das multas de ofício, sendo descabido, nesse caso, o lançamento concomitante de ambas.

[...]

Acórdão nº 1803-001.263:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2002

[...]

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano.

Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Frente a tais circunstâncias, ainda que precedentes da súmula veiculem fundamentos autorizadores do cancelamento de exigências formalizadas a partir da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, não são eles, propriamente, que vinculam o julgador administrativo, mas sim o enunciado da súmula, no qual está sintetizada a questão pacificada.

Digo isso porque esses precedentes têm sido utilizados para se tentar aplicar outra tese no sentido de afastar a multa, qual seja a do princípio da consunção. Ora se o princípio da consunção fosse fundamento suficiente para inexigibilidade concomitante das multas em debate, o enunciado seria genérico, sem qualquer referência ao fundamento legal dos lançamentos alcançados. A citação expressa do texto legal presta-se a firmar esta circunstância como razão de decidir relevante extraída dos paradigmas, cuja presença é essencial para aplicação das conseqüências do entendimento sumulado.

Há quem argumente que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades. Sustentam os adeptos dessa tese que o não recolhimento da estimativa mensal seria etapa preparatória da infração cometida no ajuste anual e, em tais circunstâncias o princípio da consunção autorizaria a subsistência, apenas, da penalidade aplicada sobre o tributo devido ao final do ano-calendário, prestigiando o bem jurídico mais relevante, no caso, a arrecadação tributária, em confronto com a antecipação de fluxo de caixa assegurada pelas estimativas. Ademais, como a base fática para imposição das penalidades seria a mesma, a exigência concomitante das multas representaria *bis in idem*, até porque, embora a lei tenha previsto ambas penalidades, não determinou a sua aplicação simultânea. E acrescentam que, em se tratando de matéria de penalidades, seria aplicável o art. 112 do CTN.

Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do acórdão nº 9101-001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

[...]

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois,

ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa.

Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em obrigação principal. Vale destacar que, mesmo ocorrendo tal conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.

Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo.

Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:

“As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, “a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição”. O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativo-constitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do

legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções”.

O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção”. (in “O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário”, ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)

Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSSL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO.

ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. “É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96” (AgRg no REsp 694278RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido.”

(Recurso Especial 529570 / SC Relator Ministro João Otávio de Noronha Segunda Turma Data do Julgamento 19/09/2006 DJ 26.10.2006 p. 277)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO

POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 Relator Ministro Humberto Martins Segunda Turma DJ 17.08.2006 p. 341)

Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSSL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo.

Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de "pagamento de tributo", dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos²⁸ e exigidas de forma isolada.

²⁸ Lei nº 10.426, de 2002: Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no

Sob esta ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, §2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos.

Veja-se, aliás, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acima citadas expressamente reconhecem este ônus como decorrente de uma opção, e distinguem a antecipação do pagamento do pagamento em si, isto para negar a aplicação de juros a partir de seu recolhimento no confronto com o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário.

É certo que a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já consolidou seu entendimento contrariamente à aplicação concomitante das penalidades em razão do princípio da consunção, conforme evidencia a ementa de julgado recente proferido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS:

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES.

1. A Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 (AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015).

2. Agravo Regimental não provido.

Todavia, referidos julgados não são de observância obrigatória na forma do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Além disso, a interpretação de que a falta de recolhimento da antecipação mensal é infração abrangida pela falta de recolhimento do ajuste anual, sob o pressuposto da existência de dependência entre elas, sendo a primeira infração preparatória da segunda, desconsidera o prejuízo experimentado pela União com a mora subsistente em razão de o tributo devido no ajuste anual sofrer encargos somente a partir do encerramento do ano-calendário.

prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

II - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

III - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo; e (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

Favorece, assim, o sujeito passivo que se obrigou às antecipações para apurar o lucro tributável apenas ao final do ano-calendário, conferindo-lhe significativa vantagem econômica em relação a outro sujeito passivo que, cometendo a mesma infração, mas optando pela regra geral de apuração trimestral dos lucros, suportaria, além do ônus da escrituração trimestral dos resultados, os encargos pela falta de recolhimento do tributo calculados desde o encerramento do período trimestral.

Quanto à transposição do princípio da consunção para o Direito Tributário, vale a transcrição da oposição manifestada pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do acórdão nº 1302-001.823:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta²⁹:

O Direito Penal é especial, contém princípios, critérios, fundamentos e normas particulares, próprios desse ramo jurídico; por isso, a rigor, as regras dele não podem ser estendidas além dos casos para os quais foram instituídas. De fato, não se aplica norma jurídica senão à ordem de coisas para a qual foi estabelecida; não se pode pôr de lado a natureza da lei, nem o ramo do Direito a que pertence a regra tomada por base do processo analógico.[15 Carlos Maximiliano, Hermenêutica e aplicação do direito, p.212] Na hipótese de concurso de crimes, o legislador escolheu critérios específicos, próprios desse ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas.

A 'forma de sancionar' é instituída pelo legislador, segundo critérios de conveniência/oportunidade, isto é, discricionariedade. Compete-lhe elaborar, ou

²⁹ http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2644

não, regras a respeito da concorrência de infrações administrativas. No silêncio, ocorre cúmulo material.

Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o cúmulo material de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei nº 9.503, de 23.12.1997 (Código de Trânsito Brasileiro), segundo o qual “quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as respectivas penalidades”. Igualmente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: “Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI –Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as sanções a elas cominadas”. E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei nº 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: “As sanções [administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar antecedente ou incidente de procedimento administrativo”. [16 Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.]

No Direito Penal são exemplos de aplicação do princípio da consunção a absorção da tentativa pela consumação, da lesão corporal pelo homicídio e da violação de domicílio pelo furto em residência. Característica destas ocorrências é a sua previsão em normas diferentes, ou seja, a punição concebida de forma autônoma, dada a possibilidade fática de o agente ter a intenção, apenas, de cometer o crime que figura como delito-meio ou delito-fim.

Já no caso em debate, a norma tributária prevê expressamente a aplicação das duas penalidades em face da conduta de sujeito passivo que motive lançamento de ofício, como bem observado pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no já citado voto condutor do acórdão nº 9101-002.251:

[...]

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação alterada não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. Ademais, quando o legislador estipula na alínea “b” do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal **ainda que** tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade **mesmo se** apurado lucro tributável e, por conseqüência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de *bis in idem* sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário.

A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no

cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de *bis in idem*.

Neste sentido, aliás, são as considerações do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação.

Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

[...]

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos de que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ-estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as

estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta segunda hipótese, sim, a base fática é idêntica, porque a infração de não recolher o tributo no vencimento foi praticada e, para compensar a União o sujeito passivo poderá, caso não demande a atuação de um agente fiscal para constituição do crédito tributário por lançamento de ofício, sujeitar-se a uma penalidade menor³⁰. Se o recolhimento não for promovido depois do vencimento e o lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

Imprópria, portanto, a ampliação do conteúdo expresso no enunciado da súmula **a partir do que consignado no voto condutor de alguns dos paradigmas.**

É importante repisar, assim, que as decisões acerca das infrações cometidas depois das **alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não devem observância à Súmula CARF nº 105** e os Conselheiros têm plena liberdade de convicção.

Somente a essência extraída dos paradigmas, integrada ao enunciado no caso, mediante expressa referência ao fundamento legal aplicável antes da edição da Medida Provisória nº 351, de 2007 (art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996) , representa o entendimento acolhido pela 1ª Turma da CSRF a ser observado, obrigatoriamente, pelos integrantes da 1ª Seção de Julgamento. Nada além disso.

De outro lado, releva ainda destacar que a aprovação de um enunciado não impõe ao julgador a sua aplicação cega. As circunstâncias do caso concreto devem ser analisadas e, caso identificado algum aspecto antes desconsiderado, é possível afastar a aplicação da súmula.

Veja-se, por exemplo, que o enunciado da Súmula CARF nº 105 é omissivo acerca de outro ponto que permite interpretação favorável à manutenção parcial de exigências formalizadas ainda que com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996.

³⁰ Lei nº 9.430, de 1996, art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 1302-001.753:

A multa isolada teve em conta falta de recolhimento de estimativa de CSLL no valor de R\$ 94.130,67, ao passo que a multa de ofício foi aplicada sobre a CSLL apurada no ajuste anual no valor de R\$ 31.595,78. Discute-se, no caso, a aplicação da Súmula CARF nº 105 de seguinte teor: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Os períodos de apuração atuados estariam alcançados pelo dispositivo legal apontado na Súmula CARF nº 105. Todavia, como evidenciam as bases de cálculo das penalidades, a concomitância se verificou apenas sobre parte da multa isolada exigida por falta de recolhimento da estimativa de CSLL devida em dezembro/2002. Importa, assim, avaliar se o entendimento sumulado determinaria a exoneração de toda a multa isolada aqui aplicada.

*A referência à exigência **ao mesmo tempo** das duas penalidades não possui uma única interpretação. É possível concluir, a partir do disposto, que não subsiste a multa isolada aplicada no mesmo lançamento em que formalizada a exigência do ajuste anual com acréscimo da multa de ofício proporcional, ou então que a multa isolada deve ser exonerada quando exigida em face de antecipação contida no ajuste anual que ensejou a exigência do principal e correspondente multa de ofício. Além disso, pode-se interpretar que deve subsistir apenas uma penalidade quando a causa de sua aplicação é a mesma.*

Os precedentes que orientaram a edição da Súmula CARF nº 105 auxiliam nesta interpretação. São eles:

[...]

Observa-se nas ementas dos Acórdãos nº 9101-001.261, 9101-001.307 e 1803-001.263 a abordagem genérica da infração de falta de recolhimento de estimativas como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, e que por esta razão é absorvida pela segunda infração, devendo subsistir apenas a punição aplicada sobre esta. Sob esta vertente interpretativa, qualquer multa isolada aplicada por falta de recolhimento de estimativas sucumbiria frente à exigência do ajuste anual com acréscimo de multa de ofício.

Porém, os Acórdãos nº 9101-001.203 e 9101-001.238, reportam-se à identidade entre a infração que, constatada pela Fiscalização, enseja a apuração da falta de recolhimento de estimativas e da falta de recolhimento do ajuste anual, assim como os Acórdãos nº 1402-001.217 e 1102-000.748 fazem referência a aplicação de penalidades sobre a mesma base, ou ao fato de a base de cálculo das multas isoladas estar contida na base de cálculo da multa de ofício. Tais referências permitem concluir que, para identificação da concomitância, deve ser avaliada a causa da aplicação da penalidade ou, ao menos, o seu reflexo na apuração do ajuste anual e nas bases estimativas.

A adoção de tais referenciais para edição da Súmula CARF nº 105 evidencia que não se pretendeu atribuir um conteúdo único à concomitância, permitindo-se a livre interpretação acerca de seu alcance.

Considerando que, no presente caso, as infrações foram apuradas de forma independente estimativa não recolhida em razão de seu parcelamento parcial e ajuste anual não recolhido em razão da compensação de bases negativas acima do limite legal e assim resultaram em distintas bases para aplicação das penalidades, é válido concluir que não há concomitância em relação à multa isolada aplicada sobre a parcela de R\$ 62.534,89 (= R\$ 94.130,67 R\$ 31.595,78), correspondente à estimativa de CSLL em dezembro/2002 que excede a falta de recolhimento apurada no ajuste anual.

Divergência neste sentido, aliás, já estava consubstanciada antes da aprovação da súmula, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 120100.235, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

[...]

O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso.

Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.

Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R\$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R\$ 3.826.453,79 (R\$ 8.902.754,18 – R\$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.

Abaixo, segue a discriminação dos valores:

Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79

Estimativa remanescente (R\$ 3.826.453,79 x 25%): R\$ 956.613,45

Multa isolada mantida (R\$ 956.613,45 x 50%): R\$ 478.306,72

Multa isolada excluída (R\$ 1.109.844,27 – R\$ 478.306,72): R\$ 631.537,55

[...]

A observância do entendimento sumulado, portanto, pressupõe a identificação dos requisitos expressos no enunciado e a análise das circunstâncias do caso concreto, a fim de conferir eficácia à súmula, mas não aplica-la a casos distintos. Assim, a referência expressa ao fundamento legal das exigências às quais se aplica o entendimento sumulado limita a sua abrangência, mas a adoção de expressões cujo significado não pode ser identificado a partir dos paradigmas da súmula confere liberdade interpretativa ao julgador.

Como antes referido, no presente processo a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais foi exigida para fatos ocorridos após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Sendo assim e diante do todo o exposto, não só não há falar na aplicação ao caso da Súmula CARF nº 105, como não se pode cogitar da impossibilidade de lançamento da

multa isolada por falta de recolhimento das estimativas após o encerramento do ano-calendário.

Como se viu, a multa de 50% prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 e calculada sobre o pagamento mensal de antecipação de IRPJ e CSLL que deixe de ser efetuado penaliza o descumprimento do dever de antecipar o recolhimento de tais tributos e independe do resultado apurado ao final do ano-calendário e da eventual aplicação de multa de ofício.

Nessa condição, a multa isolada é devida ainda que se apure prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, conforme estabelece a alínea "b" do referido inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo que não haveria sentido em comando nesse sentido caso não se pudesse aplicar a multa após o encerramento do ano-calendário, eis que antes de encerrado o ano sequer pode se determinar se houve ou não prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

No mesmo sentido do entendimento aqui manifestado citam-se os seguintes acórdãos desta 1ª Turma da CSRF: 9101-002.414 (de 17/08/2016), 9101-002.438 (de 20/09/2016) e 9101-002.510 (de 12/12/2016).

É de se negar, portanto, provimento ao recurso da Contribuinte, mantendo-se o lançamento de multa isolada por falta de recolhimento das estimativas. *(destaques do original)*

Especificamente acerca do princípio da consunção, vale o acréscimo das razões de decidir adotadas pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto e expostas, dentre outros, no voto condutor do Acórdão nº 9101-006.056³¹:

A alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 buscou adequar o dispositivo face à jurisprudência então dominante no CARF, mais precisamente a firmada em torno do entendimento do então Conselheiro e Presidente de Câmara José Clóvis Alves, o qual atacava a redação do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430/96 ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição...*"), e divisava *bis in idem*, entendendo que a "mesma" multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 01-05503 - 101-134520).

Na nova redação do citado artigo, o *caput* não mais faz referência à diferença de tributo ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas...*"), sendo tal expressão utilizada somente no inciso I, que trata da multa de 75% aplicada sobre a diferença de tributo lançado de ofício. A multa isolada ora é tratada em dispositivo específico (inciso II), que estabelece percentual distinto do da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

³¹ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

Em voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

[...]

Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório

e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.”

Desse modo, após o advento da MP nº 351/2007, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratarem de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diferenciadas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

Em complemento, e em especial em relação à suposta aplicação do princípio da consunção, transcrevo o entendimento firmado pelo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto em seus votos sobre o tema em debate:

“Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, *o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave*.³².

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe *crime progressivo* quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*.³³ (destaques acrescidos).

Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a

³² RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>>. Acesso em: 6 dez. 2010.

³³ Idem, Idem

subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo." *(destaques do original)*

Nestes termos, ainda que as infrações cometidas repercutam na apuração da estimativa mensal e do ajuste anual, diferentes são as condutas punidas: o dever de antecipar e o dever de recolher o tributo devido ao final do ano-calendário. As alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, por sua vez, não excetuaram a aplicação simultânea das penalidades, justamente porque diferentes são as condutas reprimidas, o mesmo se verificando na Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997, replicado atualmente na Instrução Normativa RFB nº 1700, de 2017, que em seu art. 52 prevê a imposição, apenas, da multa isolada durante o ano-calendário, enquanto não ocorrido o fato gerador que somente se completará ao seu final, restando a possibilidade de aplicação concomitante com a multa de ofício, depois do encerramento do ano-calendário, reconhecida expressamente em seu art. 53. Veja-se:

Art. 52. Verificada, durante o ano-calendário em curso, a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, o lançamento de ofício restringir-se-á à multa isolada sobre os valores não recolhidos.

§ 1º A multa de que trata o caput será de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado.

§ 2º As infrações relativas às regras de determinação do lucro real ou do resultado ajustado, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do IRPJ ou da CSLL a pagar em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de ofício sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.

§ 3º Na falta de atendimento à intimação de que trata o § 1º do art. 51, no prazo nela consignado, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil procederá à aplicação da multa de que trata o caput sobre o valor apurado com base nas regras previstas nos arts. 32 a 41, ressalvado o disposto no § 2º do art. 51.

§ 4º A não escrituração do livro Diário ou do Lalur de que trata o caput do art. 310 até a data fixada para pagamento do IRPJ e da CSLL do respectivo mês, implicará desconsideração do balanço ou balancete para efeito da suspensão ou redução de que trata o art. 47 e a aplicação do disposto no § 2º deste artigo.

§ 5º Na verificação relativa ao ano-calendário em curso o livro Diário e o Lalur a que se refere o § 4º serão exigidos mediante intimação específica, emitida pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Art. 53. Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente; e

II - o IRPJ ou a CSLL devido com base no lucro real ou no resultado ajustado apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do tributo.

Observe-se, também, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema foram editadas, apenas, no âmbito da 2ª Turma, e o posicionamento desta, inclusive, está renovado em acórdão mais recente, mas sem acréscimos nas razões de decidir, exarado nos autos do Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.603.525/RJ, proferido em 23/11/2020³⁴ e assim ementado:

PROCESSIONAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

I - Na origem, trata-se de ação objetivando a anulação de três lançamentos tributários, em virtude da existência de excesso do montante cobrado.

II - Após sentença que julgou parcialmente procedente o pleito elaborado na exordial, foram interpostas apelações pelo contribuinte e pela Fazenda Nacional, recursos que tiveram, respectivamente, seu provimento parcialmente concedido e negado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, ficando consignado o entendimento de que é ilegal a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada, previstas no art. 44 da Lei n. 9.430/1996.

III - Conquanto a parte insista que a única hipótese em que se poderá cobrar a multa isolada é se não for possível cobrar a multa de ofício, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica ao afirmar que é ilegal a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/1996. Nesse sentido: REsp 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17/3/2015, DJe 24/3/2015 e AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17/9/2015, DJe 28/9/2015.

IV - Agravo interno improvido.

³⁴ Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator Francisco Falcão.

Recentemente, porém, noticiou-se que as duas turmas do Superior Tribunal de Justiça teriam se alinhado sob este entendimento, nos termos dos julgados proferidos à unanimidade no REsp nº 2.104.963/RJ³⁵, de 05/12/2023, e no REsp nº 1.708.819/RS³⁶, de 07/11/2023.

Primeiramente cabe observar que o REsp nº 2.104.963/RJ não teve em conta exigência cumulada de multa proporcional com multa de ofício isolada por falta de recolhimento de estimativas. A cumulação da multa proporcional, no caso, se deu com multa de ofício aplicada por inobservância do dever de manter arquivos magnéticos, como registrado no voto condutor do acórdão de 05/12/2023:

Em suma, ao se examinar a pretensão fazendária posta neste apelo especial, verificar-se-á que a discussão nestes autos em epígrafe, defende a exigência concomitante e cumulada das multas tributárias impostas à contribuinte, seja em face da exigibilidade da infração fiscal imposta de ofício, pelo descumprimento de obrigação tributária acessória, seja pela multa fiscal impingida em razão da inobservância da obrigação tributária concernente ao dever da contribuinte de entregar corretamente a autoridade fiscal, os arquivos digitais com registros contábeis, nos termos do artigo 12, inciso III, da Lei 8.212/1991.

De toda a sorte, como antes registrado, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já vinha se manifestando contrariamente à cumulação da multa de ofício proporcional com a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas. Apenas que tal julgado, de 2020, contou com a participação de Ministros que não mais integram a Segunda Turma.

Com respeito ao julgado proferido no REsp nº 1.708.819/RS, releva notar que a unanimidade foi extraída sem a participação do Ministro Benedito Gonçalves, ausente justificadamente. Ainda, embora os fundamentos da decisão em questão tratem dos dispositivos legais que autorizam a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas concomitantemente com a multa proporcional, nas duas passagens do voto que referem o caso em discussão, vê-se que o questionamento era dirigido a penalidades no âmbito aduaneiro:

O magistrado a quo denegou a ordem, decidum este mantido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por fundamentos que podem ser resumidos nos seguintes termos: (I) constituem multas isoladas aquelas aplicadas pela Administração Aduaneira em decorrência de infração administrativa ao controle das importações; (II) a multa isolada pela incorreta classificação da mercadoria importada tem natureza diversa da multa de ofício. Esta última objetiva penalizar o contribuinte que deixa de recolher os tributos de forma voluntária e sua aplicação não implica ilegalidade, podendo, inclusive, incidir de forma cumulativa; e (III) a concessão de parcelamento é atividade discricionária da administração tributária, devendo o optante submeter-se às suas regras especiais e condições bem como aos seus requisitos.

[...]

³⁵ A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Afrânio Vilela, Francisco Falcão e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator Mauro Campbell Marques.

³⁶ Os Srs. Ministros Regina Helena Costa, Gurgel de Faria e Paulo Sérgio Domingues (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator Sérgio Kukina. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Benedito Gonçalves.

Na espécie, entendeu o acórdão recorrido pela possibilidade de cumulação das multas, nos seguintes termos (fls. 620/621):

Como se vê, pretende a impetrante o reconhecimento de que as multas administrativas aplicadas constituem multa de ofício, para fins de gozo dos benefícios previstos na Lei 11.941 de 2009, que estabelece regime de parcelamento de débitos tributários. Com efeito, cabe observar que a multa de ofício objetiva penalizar o contribuinte que deixa de recolher os tributos de forma voluntária e, com isso, obriga o Fisco, mediante complexo procedimento de fiscalização, a verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido. Todavia, a multa aqui analisada decorre da infração administrativa ao controle das importações, sendo irrelevante que tenha havido ou não o pagamento dos tributos incidentes na importação. É certo, pois, que se trata de multa isolada, e não de multa de ofício. No que se refere à alegação de impossibilidade de cumulação da multa isolada e de ofício, melhor sorte não assiste à impetrante. Conforme esclareceu o juiz da causa, 'a multa isolada pela incorreta classificação da mercadoria importada - caso dos autos - tem expressa permissão para ser aplicada cumulativamente com outras penalidades administrativas, conforme disposto no § 2º do art. 84 da Medida Provisória 2.158-35/2001.

[...]

Estes descompassos, somados ao fato de que ainda não se verificou o trânsito em julgado das referidas decisões, assim como não há notícia se houve interposição de recurso extraordinário nos correspondentes autos, impedem qualquer cogitação de mudança do entendimento até então afirmado por esta Conselheira.

Cabe esclarecer, por fim, que a Súmula CARF nº 82 confirma a presente exigência. Isto porque o entendimento consolidado de que *após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas* decorre, justamente, da previsão legal de aplicação da multa de ofício isolada quando constatada tal infração. Ou seja, encerrado o ano-calendário, descabe exigir as estimativas não recolhidas, vez que já evidenciada a apuração final do tributo passível de lançamento se não recolhido e/ou declarado. Contudo, a lei não deixa impune o descumprimento da obrigação de antecipar os recolhimentos decorrentes da opção pela apuração do lucro real, estipulando desde a redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa por falta de recolhimento das estimativas, assim formalizada sem o acompanhamento do principal das estimativas não recolhidas que passarão, antes, pelo filtro da apuração ao final do ano-calendário.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte com respeito às exigências de multas isoladas.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

VOTO VENCEDOR

Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, redatora designada

Com todas as vênias à I. Relatora, quando dos debates ocorridos na sessão de julgamento, prevaleceu a posição da maioria do colegiado no sentido de **(i) não conhecer** do recurso especial do contribuinte quanto à matéria nº 20 - “impossibilidade de exigência de multa isolada após o encerramento do ano-base”; e **(ii) dar provimento** ao recurso especial do contribuinte quanto à matéria nº 21 - “impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício”, nos seguintes termos:

(i) Matéria nº 20 - “impossibilidade de exigência de multa isolada após o encerramento do ano-base”

Como relatado, o contribuinte se insurge contra a exigência de multa isolada após o encerramento do ano-base e, para tanto, indica como paradigmas os Acórdãos n. 1301-001.680 e 1402-001.669.

Ocorre que, nesse ponto, o entendimento contido no acórdão recorrido está em linha com o teor da Súmula CARF nº 178, que assim dispõe: “*A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996*”. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021). E, nos termos do art. 67, §3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 (“RICARF/2015”), não cabe recurso especial de decisão de que adote entendimento de súmula do CARF.

Diante disso, voto por NÃO CONHECER do recurso especial do contribuinte quanto à matéria nº 20 - “impossibilidade de exigência de multa isolada após o encerramento do ano-base”.

(ii) Matéria nº 21 - “impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício”

Nos autos de infração subjacentes, a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais teve por base o art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, conforme abaixo:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
(...)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social

sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica”.

Acerca da possibilidade de exigência concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e multa de ofício é a Súmula CARF 105, aprovada em 08.12.2014: “A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício”.

Os precedentes que ensejaram a aprovação da Súmula CARF 105³⁷ concluíram pela impossibilidade de concomitância entre multa isolada por falta de recolhimento de estimativa e multa de ofício por falta de recolhimento de tributo com base nos seguintes fundamentos: (i) aplicação do critério da consunção, segundo o qual a primeira conduta (falta de recolhimento da estimativa mensal) é meio de execução, é etapa preparatória da segunda (falta de recolhimento do tributo ao final do ano-calendário); (ii) a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa somente pode ser exigida no curso do ano-calendário, tendo em vista que, ao final do exercício, desaparece a base impositiva da multa isolada, surgindo uma nova base, que corresponde ao tributo efetivamente apurado, única que pode ser objeto de penalização; e (iii) não é legítima a exigência de duas penalidades (multa isolada e multa de ofício) com base no mesmo fato apurado em procedimento fiscal.

Cumprido ressaltar, entretanto, que a referida súmula versa sobre a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com base na redação original do art. 44 §1º, IV da Lei nº 9.430/1996, enquanto a multa ora em discussão foi lançada com fundamento no art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/1996, com a redação que lhe foi atribuída pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007. Confira-se, abaixo, a comparação entre a redação dos referidos dispositivos:

Art. 44 §1º, IV da Lei nº 9.430/1996 (redação original)	Art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/1996 (redação do art. 14 da Lei nº 11.488/2007)
<p>Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:</p> <p>I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou</p>	<p>Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (...)</p> <p>II - de 50% (cinquenta por cento), exigida <u>isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal</u>: (...)</p>

³⁷ Acórdãos precedentes: 101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.

<p>recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;</p> <p>II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (...)</p> <p>§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:</p> <p>IV - <u>isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;</u></p>	<p>b) <u>na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.</u></p>
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Da análise do quadro acima, pode-se concluir que não houve alteração substancial na penalidade aplicada por falta de recolhimento de estimativas mensais – exceto com relação à redução no seu percentual. Embora a redação atribuída ao dispositivo pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007 utilize a expressão “exigida isoladamente sobre o valor do pagamento mensal”, isso não a diferencia da multa isolada versada na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, tendo em vista que ambas as redações fazem referência expressa ao art. 2º da Lei nº 9.430/1996, que trata do pagamento mensal por estimativa.

Portanto, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com fundamento no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com redação do art. 14 da Lei nº 11.488/2007, é a mesma daquela versada na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, exceto com relação ao seu percentual. Tanto é assim que, de acordo com a exposição de motivos da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 teve por objetivo *"reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de*

*pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa*³⁸.

Diante disso, apesar de a aplicação da Súmula CARF 105 ser restrita à multa isolada “lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996”, entendo que os argumentos que ensejaram a aprovação da referida súmula são totalmente aplicáveis à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Ademais, o STJ, por meio de suas duas turmas, concluiu pela impossibilidade de exigência concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa com multa de ofício, em razão da aplicação do princípio da consunção ou da absorção. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. OFENSA AOS ARTIGOS 489 E 1.022, AMBOS, DO CPC/2015. NÃO CARACTERIZAÇÃO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO. (...)

6. Logo, o princípio da consunção ou da absorção é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas, hipótese em que a infração mais grave absorve as de menor gravidade, como no caso em apreço. Assim, em casos como o ora analisado, deve-se imperar a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo, em detrimento da multa prevista no artigo 12, inciso III, da Lei 8.218/1991.

7. Recurso Especial conhecido e não provido. (REsp n. 2.104.963/RJ, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 5/12/2023, DJe de 19/12/2023, grifamos.)

TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

1. A multa de ofício tem cabimento nas hipóteses de ausência de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, sendo exigida no patamar de 75% (art. 44, I, da Lei n. 9.430/96).

2. A multa isolada é exigida em decorrência de infração administrativa, no montante de 50% (art. 44, II, da Lei n. 9.430/96).

³⁸ Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Exm/EMI-3-MF-MPS-Mpv-351-07.htm, acesso em 09.08.2022.

3. A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício, sendo por esta absorvida, em atendimento ao princípio da consunção. Precedentes: AgInt no AREsp n. 1.603.525/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe de 25/11/2020; AgRg no REsp 1.576.289/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 27/5/2016; AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp n. 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe de 24/3/2015.

4. Recurso especial provido. (REsp n. 1.708.819/RS, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 7/11/2023, DJe de 16/11/2023, grifamos.)

Ressalta-se que, no REsp n. 2.104.963/RJ, julgado pela Segunda Turma do STJ, o caso concreto trata da multa prevista no artigo 12, III, da Lei nº 8.218/1991, isto é, da multa por ausência de entrega ao Fisco de arquivos digitais contendo registros contábeis. No entanto, o racional adotado para afastar a concomitância da referida multa com a multa de ofício é o princípio da consunção e a jurisprudência citada no acórdão refere-se à concomitância entre multa de ofício e multa isolada por falta de recolhimento de estimativa.

Portanto, seja em razão da plena aplicação do racional da Súmula CARF 105 ao presente caso, seja em virtude da jurisprudência de ambas as turmas do STJ, deve ser dado provimento ao recurso especial do contribuinte, para exonerar a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais.

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte quanto à matéria nº 21 - “impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício”.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic

Com todo respeito ao bem fundamentado voto da Ilustre Relatora, no que se refere à admissibilidade do recurso especial do contribuinte, (i) acompanho-a pelas conclusões em relação às matérias nº 3, 5, 6, 8, 9, 12, e 16; e (ii) divirjo para conhecer do recurso em maior extensão também em relação às matérias nº 4, 7, 13 e 15. Com relação ao recurso especial de Carlos Javier Betancourt e Angel David Ariaz, divirjo da Relatora para conhecer do recurso.

Antes de expor meu entendimento com relação a cada uma das referidas matérias, entretanto, importa tecer alguns comentários sobre as premissas que orientaram minha análise.

I – BREVE RESUMO DOS FATOS

Conforme se extrai do relatório do acórdão recorrido, nos anos-calendário 2006 e 2007, a Bracor adquiriu ou constituiu sociedades de propósito específico (denominadas BRCs) para abrigar diversos imóveis, com participação societária de 99,99%.

No ano-calendário 2010, a Bracor resolveu se desfazer da quase totalidade desses imóveis abrigados nas participações societárias, nas quais detinha 99,99% das quotas. Para tanto, promoveu 04 cisões de seu patrimônio, seguidas de incorporação da parcela cindida pelas BRCs, de forma que sua participação nas BRCs fosse transferida para seus acionistas/quotistas. Isso porque “os acionistas da Bracor receberam, em substituição às ações que detinham no capital social da Bracor, novas quotas emitidas pelas BRCs. Desta forma, os acionistas deixam de ter participação indireta nas BRCs e passam a ter participação direta”. Fato subsequente, os quotistas das BRCs transferiram as referidas participações societárias para o Grupo Prosperitas, a Credit Suisse e o Sr. Carlos Betancourt. Além destes contratos, a BRACOR também alienou a BRC XXXIII para o Sr. Carlos Javier Betancourt (seu presidente à época) e a BRC XXI para a Tulipa Brazil.

Diante disso, a Autoridade Fiscal entendeu, dentre outros, que “a transferência das participações societárias detidas pela Bracor para seus acionistas, após cisão do seu patrimônio, faz parte de um planejamento tributário abusivo que almejava, como único objetivo, reduzir a tributação sobre o ganho de capital, significando uma economia tributária indevida na ordem de 19%”.

II – SIMILITUDE FÁTICA

No exame da admissibilidade do recurso especial, além da tempestividade e dos demais requisitos contidos na legislação, é preciso verificar se há: **(i)** prequestionamento, que deve ser demonstrado pelo recorrente com a precisa indicação da matéria nas peças processuais; e **(ii)** divergência de interpretação, que deve ser demonstrada por meio da indicação de até duas decisões por matéria, bem como dos pontos nos paradigmas que diverjam de pontos específicos do acórdão recorrido. Com relação à divergência, o Pleno da CSRF concluiu que “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”³⁹.

Entendo que, para que haja a divergência de interpretação, nem todas as circunstâncias fáticas precisam ser similares. Na verificação da similitude, é preciso se atentar para aqueles aspectos fáticos que importaram ao julgador na sua decisão. Isto é, não se exige igualdade entre recorrido e paradigma, mas, se algum aspecto fático foi relevante para a decisão contida no recorrido, é preciso que o paradigma contenha situação fática semelhante. Do contrário, não se

³⁹ Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

poderá afirmar que os julgadores do paradigma, diante daquele aspecto fático contido no recorrido – que, frise-se, foi indispensável para a decisão nele contida – reformariam o julgado.

Ou seja, não se trata de ignorar por completo os aspectos fáticos e se apegar apenas à interpretação conferida pelos julgados ao texto da lei. Tampouco se trata de se apegar a aspectos fáticos irrelevantes para as decisões recorrida e paradigmática, exigindo similitude em pontos que não foram determinantes para o resultado do julgamento. Mas, sim, de verificar se algum aspecto fático foi decisivo para o entendimento contido no recorrido e, se sim, exigir que o paradigma contenha aspecto similar.

A partir dessas premissas, passo a analisar a admissibilidade dos recursos especiais em questão, segregando-os de acordo com as matérias que foram objeto de conhecimento pelo despacho de admissibilidade.

III – ADMISSIBILIDADE DO RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

a) Possibilidade de alteração da estrutura negocial para economia de tributos (matéria nº 3) – paradigmas 1201-001.920 e 1301-001.864

Nessa matéria, o **acórdão recorrido** entendeu que haveria um “desfecho esperado” “no curso normal do exercício de seus negócios”, qual seja, “a tributação do ganho de capital auferido, nos termos do artigo 418 e 426 do RIR/99, com a incidência da alíquota de 34 %”, pela autuada. Isso porque “o objeto social da BRACOR é a identificação, aquisição, desenvolvimento, manutenção, administração e/ou alienação de unidades imobiliárias industriais, comerciais ou de escritórios”. Foi “com base nessa premissa” que a Redatora concluiu que não é “válida uma reorganização societária com a finalidade de transferir os ganhos de capital da pessoa jurídica para a pessoa física com a redução da tributação tendo por fundamento legal o artigo 22 da Lei nº 9.249/95”.

A impossibilidade de “alterar as características de um negócio para tão somente para obter vantagens fiscais” é retificada adiante no acórdão recorrido:

Mais uma vez ratifico minha posição. Não se trata de ingerência do FISCO como afirma a BRACOR. De fato, a legislação brasileira não proíbe que os contribuintes estruturem suas operações na forma que lhes for mais conveniente sob o ponto de vista fiscal.

Entretanto, uma vez feita a opção, e tendo ciência das conseqüências tributárias, não tem cabimento alterar as características de um negócio para tão somente para obter vantagens fiscais.

Repito: ao estruturar o negócio utilizando Sociedades de Propósito Específico, deve-se arcar com todas as conseqüências legais, inclusive a tributária, não podendo apenas se valer das vantagens com relação a governança corporativa e segregação dos riscos. Uma vez terminado o empreendimento imobiliário, é

lógico que o passo seguinte é a sua venda, que deverá ter como alienante a Bracor, detentora de 99,9% das ações, com incidência de IRPJ e CSLL. (...)

Como dito antes, uma vez adotado um modelo de negócio, nele devem ser pautadas as operações de venda, ainda que tenha sido um acionista em particular que tenha encontrado um potencial comprador (grifamos).

Ainda, o acórdão afirma que o “objetivo de promover o deslocamento do polo passivo da obrigação tributária da Bracor para seus acionistas” está calcado nos seguintes fatos:

Mais uma vez as alegações da BRACOR não são capazes de infirmar o lançamento. Considerando o já citado Parecer, datado de 02/08/2010, a BRACOR já tinha definido a forma de negociação da venda das BRCs, com a participação direta dos acionistas nas SPE, já que esta configuração se apresentou como "alternativa mais eficiente, do ponto de vista fiscal". A Carta de Intenção, de 22/11/2010, fazendo referência aos acionistas como vendedores, faz parte da objetivo de promover o deslocamento do polo passivo da obrigação tributária da Bracor para seus acionistas, conforme afirmou a autoridade fiscal, com a qual eu concordo.

A BRACOR ainda tenta argumentar que o fato de a Carta de Intenções não ter caráter vinculante, podendo a negociação não se concretizar com o Grupo Prosperitas, as últimas cisões parciais, realizadas em 18/01/2011 e 03/06/2011 (esta última não faz parte da autuação) se justificariam para conferir maior poder de decisão aos sócios quanto ao destino das BRCs.

Em conclusão, o objeto social da BRACOR (“identificação, aquisição, desenvolvimento, manutenção, administração e/ou alienação de unidades imobiliárias industriais, comerciais ou de escritórios”) foi essencial para que a Redatora concluísse que a estrutura negocial adotada não seria oponível ao fisco, pois não se pode alterar “as características de um negócio”, o “desfecho esperado”. Isto é, tendo em vista o objeto social da BRACOR, o “curso normal do exercício de seus negócios” seria a alienação direta das BRCs, contendo os empreendimentos imobiliários – e não a devolução das BRCs aos sócios pessoas físicas, seguida da sua alienação.

Como as peculiaridades do caso concreto (situação fática) impactaram nas razões de decidir do acórdão recorrido nesta matéria, é preciso que os paradigmas analisem “a possibilidade de alteração da estrutura negocial para economia de tributos” à luz de aspectos fáticos semelhantes, isto é, para uma pessoa jurídica que devolva aos sócios um bem cuja aquisição, manutenção e alienação faz parte do seu objeto social.

No **Acórdão paradigma nº 1201-001.920**, a autuada, Terrativa Minerais S.A, reduziu o capital para verter aos sócios dinheiro em espécie e 76,5% de ações das empresas Morro do Pilar Minerais e Morro Escuro Minerais, posteriormente vendidas a terceiros. De acordo com o que consta do relatório, a autuada “tem como objeto central a prestação de serviços de estudos geológicos, perfurações e sondagem e a locação de equipamentos” e sua função “em relação a

esses projetos [empreendimentos MORRO DO PILAR e MORRO ESCURO], era de um mero veículo temporário para esses investimentos”.

Diante desse contexto fático, o paradigma analisou “se a devolução para os "acionistas finais", INGO GUSTAV WINDER, RICARDO PINHO LARA e MARSPE EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A, das ações da MORRO DO PILAR e da MORRO ESCURO se tratou de planejamento tributário legítimo ou abusivo”. E concluiu o seguinte:

Assim, a redução de capital efetuada, mediante devolução aos sócios da TERRATIVA e da MARSPE, das ações da Morro do Pilar Minerais S/A e Morro Escuro Minerais S/A, pelo valor contábil é autorizada pelo artigo 22 da Lei nº 9.249 de 1995.

O fato dos acionistas planejarem a redução do capital social, celebrando contratos preliminares de que tratam os artigos 462 e 463 do Código Civil, visando a subsequente alienação de suas ações a terceiros, tributando o ganho de capital na pessoa física, não caracteriza a operação de redução de capital como simulação.

Portanto, o procedimento foi lícito e corroborado pela jurisprudência do CARF.

Apesar de o relatório mencionar que a função da autuada, com relação aos empreendimentos MORRO DO PILAR e MORRO ESCURO, era de ser mero veículo temporário, o objeto da autuada, ao que tudo indica, era a prestação de serviços de estudos geológicos, perfurações e sondagem e a locação de equipamentos – e não a aquisição, desenvolvimento e alienação de participações societárias.

Portanto, a validade de redução de capital com devolução de bens aos sócios por valor contábil, com fulcro no art. 22 da Lei nº 9.249/95, foi autorizada pelo Acórdão paradigma nº 1201001.920 em um contexto diverso daquele ora em discussão. Isso significa que não há como se afirmar que os julgadores do Acórdão paradigma nº 1201001.920 reformariam o presente recorrido, evidenciando a ausência de similitude fática entre os julgados em um ponto que, frise-se, foi essencial para a decisão objeto do acórdão recorrido.

No **Acórdão paradigma nº 1301-001.864**, por sua vez, igualmente se tratava de suposto “mascaramento ou encobrimento de operação real de alienação de sua participação societária na empresa AVG Mineração S.A.” No caso, houve um aumento de capital mediante incorporação de reserva de lucros e, dias depois, sua redução sob o motivo de excesso de capital, o que, aos olhos da Fiscalização, caracterizou violação à Lei das S.A. Além disso, houve suposta alienação das ações pela autuada antes da redução de capital.

O Relator, entretanto, entendeu que o contrato firmado antes da redução de capital não se concretizou, bem como que o art. 22 da Lei nº 9.249/95 outorga “aos interessados definir em que momento se dará a tributação do ganho de capital sobre esses bens, se no momento da devolução aos sócios (avaliação a valor de mercado) ou no momento de uma futura alienação a terceiros (avaliação a valor contábil)”. Isso porque “a lei não estabelece qualquer limitação temporal para essa futura alienação a terceiros. A opção do contribuinte por uma ou outra via é, a

meu ver, planejamento tributário válido, porque expressamente previsto em lei”. Ademais, com relação ao aumento de capital, entendeu que sua efetivação se deu mediante capitalização de lucros acumulados, que já estavam anteriormente disponíveis no patrimônio líquido da sociedade, aguardando destinação, portanto, “sociedade já dispunha de patrimônio passível de entrega aos sócios, não havendo, a meu ver, vedação a incorporar os lucros ao capital e, posteriormente, devolver esse capital aos sócios, na forma de bens, em lugar da distribuição direta dos lucros acumulados”, de forma que não haveria simulação.

Ocorre que o Acórdão paradigma nº 1301-001.864 igualmente não analisa situação similar a dos autos: não há qualquer indicativo de que a autuada tinha por objeto a compra e venda dos bens objeto de redução de capital e posterior alienação aos sócios, isto é, que a alienação de tais bens pela autuada seria o “desfecho esperado” “no curso normal do exercício de seus negócios”. Assim, não há que se falar em similitude fática entre os casos.

Diante disso, concluo que não há similitude fática entre o acórdão recorrido e os Acórdãos paradigma nº 1201001.920 e 1301-001.864, tendo que vista que, resumidamente, que (i) no recorrido, a (im)possibilidade de alteração da estrutura comercial para economia de tributos foi analisada com relação à devolução aos sócios de bens cuja aquisição, manutenção e alienação faziam parte do objeto social da autuada; e (ii) nos paradigmas, apesar de a validade de redução de capital com devolução de bens aos sócios por valor contábil, com fulcro no art. 22 da Lei nº 9.249/95, ter sido autorizada, não há indícios de que a alienação dos bens devolvidos fazia parte do objeto social da autuada. Portanto, nesse ponto, acompanho a relatora pelas conclusões.

b) Opção legal – extensão da norma do art. 22 da Lei nº 9.249/95 (“matéria nº 04”) – paradigmas 1301-003.370 e 1402-001.477

No **acórdão recorrido** entendeu-se que o art. 22 da Lei nº 9.249/95 não é fundamento para validar a reorganização societária, com redução da tributação, realizada pelo contribuinte. Isso porque o referido dispositivo não é “uma disposição autorizativa que permite ao contribuinte escolher qual a forma que irá tributar seu ganho de capital quando da venda de algum ativo”. Confira-se:

E é com base nessa premissa que concluo não ter cabimento o argumento de defesa da BRACOR de que seria válida uma reorganização societária com a finalidade de transferir os ganhos de capital da pessoa jurídica para a pessoa física com a redução da tributação tendo por fundamento legal o artigo 22 da Lei nº 9.249/95. Diferente do que alega a BRACOR, este dispositivo legal não é uma disposição autorizativa que permite ao contribuinte escolher qual a forma que irá tributar seu ganho de capital quando da venda de algum ativo. O artigo 22 da Lei nº 9.249/95 tão somente disciplina a tributação de ganho de capital e a avaliação de bens entregues a sócio ou acionista como devolução de capital societário. Considerando o contexto histórico, este dispositivo veio pacificar o tratamento tributário acerca da dissolução de sociedade com devolução de capital em bens e

direitos ao titular, sócio ou acionista, reduzindo as vias de planejamento fiscal e integrando a tributação das pessoas físicas e jurídicas (grifamos).

Ocorre que, a meu ver, de acordo com o entendimento da Redatora, a impossibilidade de o art. 22 da Lei nº 9.249/95 validar a operação realizada pelo contribuinte decorre das especificidades do caso concreto, isto é, do fato de uma empresa que desenvolve atividade de incorporação imobiliária buscar, por meio da aplicação de tal dispositivo, validar a devolução ao sócio de SPE contendo o empreendimento imobiliário. Veja-se:

Neste contexto, é temeroso afirmar que este dispositivo seria uma autorização de opção legal, entre realizar ganho de capital na pessoa jurídica ou na pessoa física, permitindo diversos planejamentos tributários como se constata nos caso destes autos.

Em nenhum momento o artigo 22 da Lei nº 9.249/95 autoriza a devolução de um bem, que sempre pertenceu a pessoa jurídica, para que ele seja alienado pela pessoa física do sócio.

Como dito antes, primeiro se define o modelo de negócio que certamente afetará o fato gerador, determinando quem é sujeito passivo da obrigação tributária, a base de cálculo e a legislação a ser aplicada. No caso concreto, foi escolhida a BRACOR o modelo já descrito neste voto, sendo ela o sujeito passivo da obrigação tributária que surge com a venda das BRCs, uma vez que possui a participação de 99,9 % das mesmas. Jamais o artigo 22 da Lei nº 9.249/95 se prestará para justificar qualquer reorganização societária para tão somente permitir que a tributação do ganho de capital seja transferido da pessoa jurídica para a pessoa física do sócio (grifamos).

Adiante, para ilustrar qual seria o “curso normal do exercício de seus negócios”, isto é, a forma como deveria ter sido realizada a operação na visão da Redatora, invoca a alienação BRC XXI para a TULIPA LLC, em 01/06/2011, realizada diretamente pela Bracor:

Tanto que, como bem frisou o auditor fiscal no Termo de Verificação Fiscal, houve a alienação da BRC XXI para a TULIPA LLC, em 01/06/2011, diretamente pela BRACOR, na qualidade de sócia majoritária. Ou seja, o fato gerador ocorreu dentro do modelo de negócio escolhido, tendo como sujeito passivo da obrigação tributária a BRACOR, na qualidade de alienante da maior parte das ações, devendo ser aplicado o disposto nos já citados artigos 418 e 426 do RIR/99. E, de fato, restou consignado no TVF, item 63, que o ganho de capital obtido com esta venda foi devidamente calculado e contabilizado na conta contábil 331300.

A BRACOR vem justificar no recurso que a alienação da BRC XXI para a Tulipa LLC teria envolvido uma situação particular esclarecida durante a ação fiscal, assim como na impugnação. Afirma que o lançamento estaria pautado no total inconformismo do fisco e da DRJ pela forma que ocorreu a reestruturação societária e a venda das demais BRC.

De fato, a BRACOR esclareceu qual foi o motivo para a venda da BRC XXI. E poderia ter sido qualquer outro motivo, não importa qual. O que foi destacado no TVF é que, de todas as BRC, no total de trinta e cinco, apenas uma venda se deu na forma que seria a esperada no curso normal de seu negócio, considerando a estrutura organizacional adotada.

As demais vendas ocorreram através de seus sócios, procedimento que só foi possível por causa das várias cisões do patrimônio da BRACOR, reduzindo seu capital com a entrega das participações das BRC aos seus sócios (grifamos).

Conclui-se, portanto, que a Redatora entendeu que o art. 22 da Lei nº 9.249/95 não se presta para alterar o “curso normal do exercício de seus negócios”, vez que “em nenhum momento o artigo 22 da Lei nº 9.249/95 autoriza a devolução de um bem, que sempre pertenceu a pessoa jurídica, para que ele seja alienado pela pessoa física do sócio”. Isto é, ao que tudo indica, o fato de haver, no caso concreto, alteração do “curso normal do exercício do negócio”, levou a Redatora a afastar a aplicação do art. 22 da Lei nº 9.249/95. E, por “curso normal do exercício do negócio”, no caso de uma empresa que tem por objeto a compra, manutenção e alienação de imóveis, entendeu-se como sendo a alienação pelo próprio contribuinte das SPE, contendo o empreendimento imobiliário.

Diante disso, assim como tratado no item precedente, é preciso que os paradigmas analisem a matéria à luz de aspectos fáticos semelhantes, isto é, somente serviria como paradigma um acórdão que analisasse a opção legal contida no art. 22 da Lei nº 9.249/95 para uma pessoa jurídica que devolve aos sócios um bem cuja aquisição, manutenção e alienação faz parte do seu objeto social.

Do relatório do **Acórdão paradigma nº 1301.003.370** se extrai que a Autoridade Fiscal entendeu que “o verdadeiro ato praticado foi a venda da participação na GPS Invest Financ, de propriedade da companhia Pulsar Investimentos S/A, para empresa JB Participações”. No caso, a devolução de capital aos sócios decorreu de uma cisão com base no valor contábil do acervo líquido, seguida de uma incorporação de ações, com entrega das ações aos acionistas pessoas físicas – como no presente caso. Nesse contexto, concluiu o Relator com relação à opção contida no art. 22 da Lei nº 9.249/95:

O referido dispositivo autoriza a devolução do capital através da entrega dos bens (ações) a valor contábil ou de mercado, ficando a escolha a cargo da pessoa jurídica, e com consequências fiscais próprias, para a escolha que for realizada. Trata-se de uma opção dada ao contribuinte expressamente pela ordem jurídica, cabendo a este balizar-se pelo grau de vantagens que aufera a partir da cada escolha possível. (...)

Uma vez reconhecido que o legislador deu essa expressa faculdade à Recorrente, não há que causar espécie a opção pela devolução, para que a alienação se dê sob uma carga tributária menor.

Naquele caso, a situação fática, a meu ver, se assemelha à do recorrido no que aqui interessa. Isso porque, a Pulsar Investimentos S/A, empresa autuada, à época da devolução de capital aos sócios, tinha por razão social KAPENA Participações S/A, conforme se extrai do acórdão

paradigma. E a GPS Invest Financ, empresa alienada pelos sócios da Pulsar Investimentos S/A, após a devolução de capital, era, então, denominada SHYSPE Empreendimentos Participações S/A, e detinha a totalidade das ações das GPS Planejamento Financeiro Ltda. e da CFO Administração de Recursos Ltda., sociedades atuantes no setor de “wealth management”, de acordo com o Relator. Portanto, a partir do nome empresarial/denominação da suposta alienante (KAPENA Participações S/A), pode-se extrair que a empresa tinha por objeto a participação em outros investimentos⁴⁰.

Como autoriza expressamente o art. 2º, §3º da Lei das S.A., uma holding pode ter por objeto social participar de outras sociedades. Portanto, quando uma holding adquire, mantém ou aliena uma participação societária, está realizando seu objeto social. Em outras palavras e adotando a terminologia do acórdão recorrido: no “curso normal do exercício de seus negócios”, uma holding pode adquirir, manter ou alienar participações societárias e outros bens e direitos. Diante disso, há similitude fática entre a devolução aos sócios das SPE contendo empreendimento imobiliário pela BRACOR e a devolução aos sócios de participações societárias detidas por empresa de participação.

Isto é, ao que tudo indica, os julgadores do Acórdão paradigma nº 1301.003.370 entenderam que uma empresa, que tem por objeto a participação em outros investimentos, pode devolver parte desses investimentos aos sócios pessoas físicas a valor contábil, com arrimo no art. 22 da Lei nº 9.249/95. Portanto, esses mesmos julgadores, possivelmente, reformariam o acórdão recorrido, no qual, frise-se, entendeu-se que, no caso de empresa que tem por objeto a compra e venda de imóveis, a devolução de SPE contendo esses imóveis aos sócios, seguida de alienação, configuraria alteração do “curso normal do exercício do negócio”.

O Relator do acórdão paradigma nº 1301-003.370, embora não enfrente diretamente o impacto do objeto social na aplicação art. 22 da Lei nº 9.249/95, se manifesta sobre suposto desvio de normalidade decorrente da redução de capital com alienação dos bens pelos sócios pessoas físicas, nos seguintes termos:

Não se trata de um desvio da normalidade, mas uma opção do contribuinte à luz do instrumental operacional que a legislação tributária lhe deu como precisamente pontuado pelo Conselheiro Antônio José Praga de Souza, no Acórdão CARF nº 1402001.341, “a distorção está nas próprias normas tributárias que estabelecem alíquota de 15% para o ganho de capital na pessoa física e de até 34% de IRPJ/CSLL sobre os ganhos de mesma natureza das pessoas jurídicas.”.

É dizer, não pode a fiscalização, por estar em desacordo com a distorção na tributação do ganho de capital na pessoa física e na pessoa jurídica, pretender saná-la através da desconsideração de uma opção fiscal legítima do contribuinte.

⁴⁰ A Lei nº 14.382/2022 alterou o art. 1.061 do Código Civil para expressamente facultar a designação do objeto social na denominação das sociedades anônimas. No entanto, mesmo antes da vigência de tal lei, o art. 1.058 do Código Civil determinava que denominação da sociedade limitada designasse o objeto social – dispositivo que pode ser aplicado às sociedades anônimas em razão da omissão da lei especial sobre o tema, nos termos do art. 1.089 do Código Civil.

Diante disso, entendo que o recurso especial do contribuinte deve ser conhecido quanto à matéria “Opção legal – extensão da norma do art. 22 da Lei nº 9.249/95” com base no acórdão paradigma nº 1301-003.370.

No que se refere ao **Acórdão paradigma nº 1402-001.477**, igualmente, há indícios de que a atuada, POLPAR S/A, suposta alienante da participação societária devolvida aos sócios, atuava como holding. Confira-se:

XI) A impugnação foi instruída com o parecer de fls. 1.597 a 1.664, subscrito por Modesto Carvalhosa no sentido de que o "o fato de os acionistas controladores de SH, POLPAR e BEXMA terem decidido não mais explorar o setor petroquímico e, por isso, vender suas ações à PETROBRÁS, justifica a redução de capital das sociedades e que esse procedimento é compatível com a função social dessas empresas, tendo e vista que atuam como holdings."

Esse fato é expressamente confirmado na declaração de voto apresentada pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto:

Frise-se que POLPAR era uma holding destinada somente a viabilizar o exercício do poder de controle. Quem detinha o controle direto de POLPAR eram os acionistas ora arrolados como responsáveis pelo crédito tributário em discussão. Tais acionistas possuíam ações de SZPQ. POLPAR possuía ações de SZPQ (e também outras holdings envolvidas na negociação). Logo, os acionistas de POLPAR, detinham controle indireto de SZPQ e tal controle indireto é que foi alvo de negociação com PETROBRÁS, e não mera venda de ações.

Diante desses fatos, bem como dos demais que não interessam ao presente caso, concluiu o Relator do Acórdão paradigma nº 1402-001.477:

Assim, diante do disposto no artigo 22, da Lei nº 9.249, de 1995, assegurando ao contribuinte a opção de receber os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, da qual for sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, pelo valor contábil ou de mercado, não se pode exigir que tal devolução se dê pelo valor de mercado, pelo simples fato de que de tal procedimento pode resultar em maior tributo a pagar. (...)

Em outras palavras, 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). (...)

Na condição de acionistas controladores as pessoas aqui nominadas tinham atribuições para decidir se fariam a venda direta, por meio da empresa POLPAR, tributando no percentual de 34% , ou restituíam o investimento aos acionistas, nos termos do artigo 22 da Lei nº 9.249, de 1995, para que estes vendessem à PETROBRÁS. A opção se deu pela restituição do investimento aos acionistas, pelo valor contábil, que utilizaram ditas ações para integralizar capital social de outra empresa, vindo a transferi-las à PETROBRÁS, recebendo o valor correspondente e tributando-o à alíquota de 15%, prevista para o ganho de capital auferido pelas pessoas físicas.

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

PETROBRÁS, 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. (...)

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.

Portanto, também com relação ao Acórdão paradigma nº 1402-001.477 deve ser conhecido o recurso especial do contribuinte, razão pela qual, dirijo da relatora com relação à admissibilidade do recurso especial do contribuinte no que se refere à matéria nº 04.

c) Limites de atuação do Fisco no questionamento dos fundamentos de uma devolução de capital (matéria nº 05) – paradigmas 1301-001.302 e 1301-002.582

A Redatora do voto vencedor do **acórdão recorrido** entendeu que seria preciso analisar as justificativas apresentadas nos Protocolos de cisão para a reorganização societária efetuada pelo contribuinte, dentre elas, as mais importantes, seriam: a) que a cisão permitiria a segregação dos empreendimentos, permitindo uma maior administração da BRACOR; e b) que facilitaria a tomada de decisão de cada sócio em relação à sua participação e à eventual alienação dessas BRC. Com isso, rebate cada uma das justificativas, ora por entender ser desnecessária a cisão, ora por entender a justificativa como inócua, dentre outros. Confira-se alguns exemplos:

É possível perceber que em todos os Protocolos possuem duas justificativas mais importantes:

a) a cisão permitiria a segregação dos empreendimentos, permitindo uma maior administração da BRACOR. (...)

Quanto ao interesse dos acionistas, em querer agregar liquidez ao seu investimento inicial e sair do negócio, com a venda do empreendimento, esta é a conduta mais do que esperada, principalmente no mercado imobiliário. Entretanto, estes objetivos seriam atingidos com a venda das BRCs pela Bracor, sendo desnecessária a operação de cisão e transferência das SPEs para os acionistas. Tanto que, como visto, a BRACOR foi a verdadeira protagonista da venda, ponto que será explorado mais adiante.

E quanto à inexistência do reinvestimento do lucro obtido na BRACOR, como argumento de defesa, também não é fato capaz de invalidar o lançamento. Como foi dito, tratam-se de acionistas ligados ao setor de "private equity", cujo principal objetivo é agregar valor ao seu investimento. Melhor ainda se este valor agregado vem com uma carga tributária menor, como se apresentou no presente caso.

Apenas para finalizar esta questão, transcrevo parte da defesa na qual a BRACOR esclarece os motivos que levaram à reorganização societária: (...)

Como dito, é de causar estranheza esta justificativa. A "contestada" organização societária traz o benefício de exatamente segregar os ativos de sua operação. E quanto ao fato de

que alguns empreendimentos já estariam finalizados, é de longe um motivo para cisão. É como se uma fábrica de carros fizesse reorganização societária a medida que os carros ficassem prontos, sob a justificativa de facilitar o gerenciamento da produção. Ora, o empreendimento finalizado é justamente o produto a ser negociado, sendo de clareza incontestável que a titular para a venda é a BRACOR.

A BRACOR também alega que, durante a fiscalização, teria justificado a cisão de agosto/2010 (primeira cisão) para ocorresse a segregação dos ativos imobiliários com determinadas características comuns como o tipo de ocupação, para criação de um fundo imobiliário, o qual, por questões de mercado não chegou a ser concretizado. Ora, mais uma vez não há justificativa para segregar o que já está segregado. Seja para criar um fundo imobiliário, seja para qualquer outro objetivo, esta alegação não é capaz de justificar a cisão de agosto/2010. Inclusive, a facilidade de obter investimentos específicos, como seria este fundo, já era justificativa para adoção do modelo societário, com sociedades de propósito específico. Portanto, esta suposta justificativa não tem o condão de infirmar as conclusões do auditor fiscal. (...)

b) a facilitação da tomada de decisão de cada sócio em relação à sua participação e à eventual alienação dessas BRC.

Em sua defesa, a BRACOR alega o objetivo das cisões foi permitir aos acionistas que tivessem a liberdade de decidir o que fazer com a sua parte no investimento nas BRCs. Esclarece ainda que, tomada essa decisão de que as BRCs seriam alienadas ao Grupo Prosperitas, passaram os antigos acionistas da BRACOR, juntamente com os adquirentes, a ter um segundo objetivo, a consumação/execução/implementação do negócio jurídico, para o qual a BRACOR foi chamada para facilitar. Diante da existência de diversos acionistas, a outorga das procurações se mostrou uma medida que conferiu agilidade e fluidez.

Ora, esta justificativa [cisão tinha por objetivo permitir que os acionistas tivessem a liberdade de decidir o que fazer com a sua parte no investimento nas BRCs] é totalmente inócua, pois, na prática, os sócios deram procuração a BRACOR dando amplos e irrestritos poderes para promover e se responsabilizar pela venda, podendo agir de acordo com o seu critério e, inclusive, renunciar ou modificar conteúdo do contrato de compra e venda. Não se trata de agir dentro de limites estabelecidos na procuração, como se alega na defesa, pois os limites não foram estabelecidos. Assim, a pretensa liberdade de decisão por parte dos acionistas inexistente.

E, apenas para concluir, transcrevo parte das contrarrazões da PFN acerca deste item, com as quais concordo e adoto no meu voto:

De acordo com as referidas cláusulas, além de concretizar a compra e venda conforme os seus próprios critérios, a BRACOR também assumiu a responsabilidade por todos os direitos e deveres após a concretização do negócio. Pela procuração cabe a BRACOR cobrar os adquirentes por eventual inadimplência, assim como responder perante os adquirentes por eventuais reclamações. Ou seja, de acordo com a formalidade que os atuados propõem como verdadeira, a BRACOR nada vendeu, contudo assumiu todos os direitos e obrigações tal como tivesse vendido. Em outras palavras, além de ter cedido gratuitamente algo que desenvolveu com seus recursos e esforços, a BRACOR promoveu a venda, assumiu os riscos da operação, mas nada recebeu!

E quanto à necessidade de procurações para conferir agilidade e fluidez nas negociações, ora, essa era exatamente a vantagem que se pretendia com a estrutura inicial da

sociedade, tendo a BRACOR como sócio majoritária das BRCs. Ou seja, depois da reorganização societária, ao fim e ao cabo, a BRACOR atuou nas vendas das BRCs nos exatos termos que atuaria se nada tivesse sido alterado. A grande diferença é a vantagem fiscal obtida, com a redução das alíquotas.

A BRACOR ainda alega que a outorga da procuração ocorreu por exigência dos compradores do Grupo Prosperitas, conforme atestaria a resposta do Itaú BBA (um dos vendedores). Por outro lado, conforme consta no Termo de Verificação Fiscal, aos serem indagados acerca das negociações, os três diretores do Grupo Prosperitas informaram que a BRACOR se apresentou como gestora, tornando frágil as alegações da defesa, senão vejamos: (...)

Outra questão levantada seria que a intenção de venda partiu de um grupo investidor internacional que figurava como acionista da BRACOR, totalmente autônomo e independente, a Equity International, que negociava diretamente com o Grupo Prosperitas. Acerca desta questão, o auditor fiscal pontuou que o Sr. Carlos Betancourt era o procurador da Equity International, portanto, a pessoa física que negociou com o Grupo Prosperitas.

Ocorre que este fato não impede que a vendas das BRCs seja feita pela BRACOR. Não havia qualquer impedimento legal. O fato de um acionista buscar compradores para os empreendimentos imobiliários não implica em cisão e redução do capital. Como dito antes, uma vez adotado um modelo de negócio, nele devem ser pautadas as operações de venda, ainda que tenha sido um acionista em particular que tenha encontrado um potencial comprador (grifamos).

Especificamente no que se refere à outorga de procuração pelos sócios à BRACOR – que, frise-se, foi um dos pontos enumerados pela ora Relatora para concluir pela ausência de similitude dos paradigmas invocados no item “b” supra -, entendeu a Redatora ser inócua a justificativa apresentada para a cisão, no sentido de que o seu objetivo era “permitir aos acionistas que tivessem a liberdade de decidir o que fazer com a sua parte no investimento nas BRCs”. Isso porque “na prática, os sócios deram procuração a BRACOR dando amplos e irrestritos poderes para promover e se responsabilizar pela venda, podendo agir de acordo com o seu critério e, inclusive, renunciar ou modificar conteúdo do contrato de compra e venda”.

Diante disso, entendo que o fato de os acionistas terem outorgado procuração à BRACOR não foi um fundamento autônomo de decidir da decisão recorrida, mas, sim, a razão pela qual a Redatora refutou uma das justificativas apresentadas pelo contribuinte para realizar a operação. Em outras palavras: entendo que os paradigmas aqui invocados não precisam analisar situação na qual há outorga de procuração pelo sócio à empresa para alienar os bens devolvidos, mas, sim, a possibilidade de a Autoridade Fiscal examinar as justificativas contidas nos documentos societários para a realização de operações.

No **Acórdão paradigma 1301-001.302**, analisou-se a operação de “alienação das ações de Suzano Petroquímica S/A à Petróleo Brasileiro S/A (Petrobrás), com o objetivo de submeter o ganho de capital à tributação nas pessoas físicas (alíquota de 15%), ao invés de sujeitá-lo ao regime das pessoas jurídicas (34%outras receitas)”, que, de acordo com a Autoridade Fiscal, foi considerada “a operação de reorganização societária uma simulação da operação efetivamente

ocorrida, com vistas à economia tributária, razão pela qual foi lançado o IRPJ sobre o ganho de capital calculado em decorrência da alienação”.

Ao examinar essa situação, o Relator manifestou seu entendimento no sentido de que “somente os sócios ou acionistas, que assumem os riscos do negócio, têm legitimidade para definir o montante necessário para continuar as atividades de uma empresa” e acrescentou que “a hipótese em que a redução do capital social pode ser questionada por terceiros está prevista no artigo 173, § 1º, da Lei das S/A e ocorre quando a redução do capital resulte na impossibilidade de pagamento dos credores”. E concluiu que, no caso, “não subsistem os fundamentos do acórdão recorrido, quando menciona que não foi observado o disposto no artigo 173 da Lei das S/A”. Além disso, a autuação foi rechaçada, pois, em resumo, entendeu-se que “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)”.

Portanto, embora o paradigma trate dos limites para que terceiros questionem a redução de capital efetuada nos termos do art. 173 da Lei das S/A, não versa, como no presente caso, sobre a possibilidade de a Autoridade Fiscal analisar as justificativas contidas no protocolo de cisão, razão pela qual não vislumbro a existência de similitude fática.

O Acórdão paradigma nº 1301-002.582, por sua vez, também analisa a aplicação do art. 22 da Lei nº 9.249/95 à hipótese de redução de capital e afirma seu entendimento no sentido de “que 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”. E conclui que se o próprio legislador, no art. 22 da Lei nº 9.249/95, “quis deixar ao talante das pessoas jurídicas a escolha de uma entre duas opções, não cabe ao fisco questionar tal escolha, a não ser que vislumbre alguma patologia no caso concreto, tal como uma fraude ou simulação, ou ainda eventual ato abusivo”.

Diante disso, pelas mesmas razões tratadas acima, não há similitude entre o paradigma nº 1301-002.582 e o presente caso.

Nesse contexto, acompanho o voto da Relatora pelas conclusões, tendo em vista que, a meu ver, não há similitude fática entre o acórdão recorrido e os Acórdãos paradigma nº 1301-001.302 e 1301-002.582, vez que os paradigmas tratam de as hipóteses de questionamento pela Autoridade Fiscal das razões que levaram à redução de capital (“capital excessivo para o objeto social”); enquanto o recorrido versa sobre a possibilidade de a Autoridade Fiscal analisar as justificativas contidas no protocolo de cisão.

d) Validade da devolução de capital em razão da observância da causa do negócio jurídico (“matéria nº 6”) – paradigma 1201-002.082

No **acórdão recorrido**, como visto acima, a Redatora analisou as justificativas das cisões. O contribuinte, por sua vez, sustenta que “tendo sido cumpridos os aspectos formais previstos na legislação societária e observada a ‘causa’ da cisão, isto é, a desconcentração do patrimônio da pessoa jurídica, não é possível a desconconsideração das cisões parciais com base em juízo (subjetivo) sobre as motivações dos acionistas”. Para tanto, invoca como paradigma o Acórdão nº 1201-002.082.

No **Acórdão paradigma nº 1201-002.082**, examinou-se o suposto “abuso praticado na cisão parcial de Cerradinho Holding S/A (CERRAPAR), que atribuiu as ações para os demais sócios pessoas físicas, conferindo aos membros da Família Fernandes a pretendida participação societária na JARSY com o único objetivo de tributar o ganho de capital nas pessoas físicas, que passaram a deter o capital social”. Nesse contexto, a Relatora concluiu:

70. Contudo, é certo que, só caberia cogitar inexistência de causa à cisão de Cerradinho Holding S/A (CERRAPAR) se, por hipótese, o patrimônio cindido (ou recursos equivalentes) tivesse retornado a ela. Conforme visto acima, tal fato não ocorreu. Ela deixou de deter ativos e desobrigou-se de passivos. Houve, portanto, conferência patrimonial.

71. Igualmente, não procede o argumento segundo o qual não haveria qualquer razão, salvo economia fiscal, para a segunda cisão (da Cerradinho Holding S/A, por meio da qual devolveu-se aos sócios pessoas físicas o patrimônio vertido anteriormente em JARSY), isso porque consta do artigo 225, I da Lei 6.404/19761 (Lei das S/A) que na justificação serão expostos: “os motivos ou fins da operação, e o interesse da companhia na sua realização”.

72. Em atos de fusão, cisão ou incorporação, os fins dizem respeito aos propósitos a que servem as operações. Tais reestruturações têm por função possibilitar as alocações de patrimônio em diferentes sociedades.

73. No caso em análise, não há dúvidas de que a cisão de CAEE permitiu segregar em nova sociedade o patrimônio que seria alienado à NOBLE. Na mesma linha, a cisão da Recorrida permitiu atribuir àquele que negociou a venda obter o ativo antes de aliená-lo. Por isso, constou da justificação que a cisão visava “racionalizar a estrutura societária”, com a “reorganização dos ativos”, nos “legítimos interesses da Cindida e da Incorporadora, assim como de seus acionistas e administradores”.

74. São, portanto, assertivos os dizeres do voto condutor da DRJ, segundo o qual é “Perfeitamente natural que a COMPRADORA queira que os ativos que pretende adquirir sejam desmembrados da CAEE e concentrados em uma outra empresa (a Operating Newco, no caso a Jarsy Holdings S/A), seja pela grandeza e complexidade dos ativos desejados, seja pela existência de várias instituições financeiras credoras da CAEE, então relacionadas em Memorando de Entendimento (MoU), às fls.1.048 a 1.377, firmado em 20/04/2011, as quais, inclusive, tomaram conhecimento das operações e autorizaram a reestruturação societária pactuada entre os envolvidos.”

75. Portanto, a cisão de Cerradinho Holding S/A (CERRAPAR) se justifica na medida em que somente dessa forma era possível transferir aos verdadeiros alienantes a titularidade dos bens a serem alienados, e não há nada de ilegal nas razões declinadas, como reconheceu a própria DRJ. Elas coadunam com os objetivos das cisões parciais que, aliás, devem ser tratadas como incorporações, conforme dispõe o artigo 229, § 3º, da Lei das S/A, verbis (grifamos)”.

Dos trechos acima, pode-se extrair que a Relatora, apesar de afirmar que “só caberia cogitar inexistência de causa à cisão de Cerradinho Holding S/A (CERRAPAR) se, por hipótese, o patrimônio cindido (ou recursos equivalentes) tivesse retornado a ela”, analisa se, no caso concreto, a função da cisão foi cumprida, qual seja, se houve alocações de patrimônio em diferentes sociedades. Ao final, concluiu que houve justificação para a operação realizada. Diante disso, entendo que não há, no acórdão paradigma, interpretação divergente da legislação tributária objeto do recorrido.

Assim, não conheço do recurso quanto à matéria, tendo em vista que o Acórdão paradigma nº 1201-002.082 não deu à legislação tributária interpretação divergente daquela contida no recorrido e, nesse ponto, acompanho a Relatora pelas conclusões.

e) Validade da devolução de capital em razão da perda do *affectio societatis* (“matéria nº 7”) – paradigmas 1301-001.302 e 1201-002.149

De acordo com o recurso especial do contribuinte, o **acórdão recorrido** “reconheceu a perda do *affectio societatis* entre os acionistas da Recorrente, afirmando que de fato existia o interesse desse em negociar a alienação de seus investimentos com terceiros. Não obstante, entendeu a Turma Julgadora *a quo* que isso não seria motivo válido para justificar a devolução de capital aos acionistas, já que esses poderiam realizar a venda das BRCs por meio da Recorrente, deliberando, posteriormente, a distribuição de recursos financeiros”. Veja-se:

Outra questão levantada seria que a intenção de venda partiu de um grupo investidor internacional que figurava como acionista da BRACOR, totalmente autônomo e independente, a Equity International, que negociava diretamente com o Grupo Prosperitas. Acerca desta questão, o auditor fiscal pontuou que o Sr. Carlos Betancourt era o procurador da Equity International, portanto, a pessoa física que negociou com o Grupo Prosperitas.

Ocorre que este fato não impede que a vendas das BRCs seja feita pela BRACOR. Não havia qualquer impedimento legal. O fato de um acionista buscar compradores para os empreendimentos imobiliários não implica em cisão e redução do capital. Como dito antes, uma vez adotado um modelo de negócio, nele devem ser pautadas as operações de venda, ainda que tenha sido um acionista em particular que tenha encontrado um potencial comprador.

Isto é, o acórdão recorrido entendeu que o fato de um dos acionistas querer alienar ativos da empresa correspondentes a sua participação societária não justifica a devolução de bens aos sócios, tendo em vista que tais ativos poderiam ser alienados diretamente pela pessoa jurídica, com a distribuição do produto para os acionistas.

No **Acórdão paradigma nº 1301-001.302**, já invocado no item “c” supra, analisou-se a operação de “alienação das ações de Suzano Petroquímica S/A à Petróleo Brasileiro S/A (Petrobrás), com o objetivo de submeter o ganho de capital à tributação nas pessoas físicas (alíquota de 15%), ao invés de sujeita-lo ao regime das pessoas jurídicas (34%outras receitas)”,

que, de acordo com a Autoridade Fiscal, foi considerada “a operação de reorganização societária uma simulação da operação efetivamente ocorrida, com vistas à economia tributária, razão pela qual foi lançado o IRPJ sobre o ganho de capital calculado em decorrência da alienação”.

Nesse contexto, ao avaliar a “causa da redução de capital”, afirmou o Relator:

No caso, entendo, da análise dos autos que a causa da redução do capital social está no fato de que os acionistas majoritários tinham interesse em se retirar da sociedade, alienando suas participações e com a finalidade, é certo, de adequar a alienação das ações para a Petrobrás nos termos exigidos por esta. Para tal, em vez da empresa fazer a venda das ações e entregar os recursos aos acionistas, como sugerido pela autoridade fiscal, o procedimento adotado foi a redução do capital social entregando aos acionistas, a título de devolução de suas participações, ações avaliados pelo valor contábil.

Ou seja, enquanto no recorrido entendeu-se que o interesse de os acionistas se retirarem da sociedade não justifica a devolução de bens aos sócios, no paradigma concluiu-se que esse motivo justifica a redução de capital social com entrega de bens aos acionistas. Diante disso, deve ser conhecido o recurso especial no que se refere à matéria em exame quanto ao acórdão paradigma nº 1301-001.302.

Por fim, no que se refere ao **Acórdão paradigma nº 1201-002.149**, que acolheu os embargos de declaração com efeitos infringentes, alterando o texto do Acórdão nº 1201-001.778, o caso concreto versa sobre dissidência entre os sócios quanto ao futuro da empresa – e não perda do *affectio societatis*. Portanto, não vislumbro a similitude entre o paradigma e o recorrido.

Diante disso, divirjo da Relatora, para conhecer o recurso especial quanto à matéria em análise apenas no que se refere ao Acórdão paradigma nº 1301-001.302.

f) Inexistência de reinvestimento como fator relevante para comprovar a legitimidade da devolução de capital (“matéria nº 8”) – paradigmas 1401-002.347 e 1301-002.761

O **acórdão recorrido** entendeu que o fato de inexistir reinvestimento na BRACOR do lucro obtido na alienação dos ativos devolvidos aos sócios “não é fato capaz de invalidar o lançamento”. Confira-se:

E quanto à inexistência do reinvestimento do lucro obtido na BRACOR, como argumento de defesa, também não é fato capaz de invalidar o lançamento. Como foi dito, tratam-se de acionistas ligados ao setor de “private equity”, cujo principal objetivo é agregar valor ao seu investimento. Melhor ainda se este valor agregado vem com uma carga tributária menor, como se apresentou no presente caso.

No **Acórdão paradigma nº 1401-002.347**, a Relatora afirma que “em uma redução de capital motivada por excesso de capital social, o que se espera é que tal ato efetivamente gere a descapitalização da empresa e devolução de recursos aos sócios”, de forma que se houver recapitalização, pode-se dizer que a redução foi simulada.

Ademais, afirma que, em caso de redução de capital, preenchidas as condições contidas na legislação, a consequência da operação “deve ser considerada legítima independentemente dos "motivos não fiscais" que levaram à decisão por tal forma de transferir a participação”. Confira-se:

Dizemos que não é preciso ir tão longe já que a questão é bem mais simples: em uma redução de capital motivada por excesso de capital social, o que se espera é que tal ato efetivamente gere a descapitalização da empresa e devolução de recursos aos sócios. Se, mantidas as mesmas circunstâncias, houver uma subsequente recapitalização desta mesma pessoa jurídica, seja mediante aumento de capital, AFAC ou mesmo empréstimo dos sócios, pode-se dizer que a redução de capital foi simulada, eis que o instituto redução de capital não produziu os efeitos que lhe são próprios e necessários (significa dizer, em termos jurídicos, que não teve "causa"). (...)

O mesmo se pode dizer da redução de capital. A legislação traz condições para que o capital social de uma pessoa jurídica possa ser reduzido e, uma vez que estas são preenchidas e efetivamente se atinge o resultado pretendido, a consequência da operação (que no caso foi a entrega da participação na Holding G4 aos sócios) deve ser considerada legítima independentemente dos "motivos não fiscais" que levaram à decisão por tal forma de transferir a participação.

Daí porque alguns talvez de maneira não técnica qualificam alguns negócios como "abusivos". Tal "abuso" é a qualificação dada à utilização de um instituto jurídico (no caso, o da redução de capital) sem se atingir seu fim próprio ou sua "causa" (e que, no caso, é a descapitalização da empresa e entrega de recursos aos sócios/acionistas).

Ora, o fato de haver recapitalização indica a existência de simulação – como decidido no acórdão paradigma nº 1401-002.347. Mas isso não significa que o simples fato de não haver recapitalização é suficiente para validar a operação – como decidiu o recorrido. No acórdão paradigma nº 1401-002.347 outras razões levaram ao cancelamento do lançamento, além da inexistência de recapitalização. E, no acórdão recorrido, outras razões levaram à manutenção do lançamento. Diante disso, não há como se concluir que os julgadores do paradigma, diante da situação exposta no recorrido, concluiriam de forma diversa.

Por sua vez, no **Acórdão paradigma nº 1301-002.761**, o Relator entendeu que não havia simulação pois os bens objeto de redução de capital passaram a integrar o patrimônio dos sócios, que recolheram o imposto de renda sobre a sua alienação. Confira-se:

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

Também não há que se falar em simulação entre as partes do contrato de compra e venda da ZAR, como se as pessoas físicas da Família Marco Antonio tivessem atuadas como interpostas pessoas na alienação da ZAR. Penso que a presença dos membros da Família Marco Antonio no referido contrato ocorreu de forma efetiva, possuindo eles a condição de beneficiários

efetivos e verdadeiros titulares do ganho de capital, tanto que o produto da operação passou a integrar o patrimônio dessas pessoas (e não da pessoa jurídica!), que recolheram o imposto de renda devido sobre o ganho de capital realizado.

Da mesma forma como se concluiu com relação ao acórdão paradigma nº 1401-002.347, o fato de, no acórdão paradigma nº 1301-002.761, o Relator concluir que não houve simulação, pois os bens objeto de redução de capital foram alienados pelos sócios pessoas físicas não significa que, diante de situação semelhante ao do acórdão recorrido, a conclusão seria pela insubsistência do lançamento.

Tendo em vista que a inexistência de reinvestimento foi apenas uma das razões consideradas pelos acórdãos paradigmas para rechaçar o lançamento naqueles autos e, no presente caso, razões diversas levaram à sua manutenção, não há divergência de interpretação entre os Acórdãos paradigmas nº 1401-002.347 e 1301-002.761 e o recorrido. Diante disso, não conheço o recurso especial quanto à matéria “inexistência de reinvestimento como fator relevante para comprovar a legitimidade da devolução de capital” e, nesse ponto, acompanho a Relatora pelas conclusões.

g) Requisitos para a concretização de simulação subjetiva (“matéria nº 09”) – paradigmas 1402-001.477 e 1402-001.472

A Redatora do **acórdão recorrido** entendeu que ocorreu simulação subjetiva no caso em análise, tendo em vista que “da análise de todos os passos engendrados com as cisões, o real propósito desta “reorganização societária” foi transferir o sujeito passivo da obrigação tributária de pagar os tributos devidos sobre o ganho de capital na venda dos empreendimentos imobiliários da pessoa jurídica (BRACOR) para os seus sócios, por ser mais vantajoso, significando uma economia tributária no que reduz o percentual de 34% para 15%”.

Ou seja, para a conclusão acerca da simulação, foram indispensáveis as peculiaridades do caso concreto, dentre elas: o objeto social da Bracor, as cisões, o aumento do percentual de pessoas físicas em razão da 3ª cisão, potencializando a vantagem fiscal na venda das BRCs, a ausência de assinatura de todos os acionistas nas atas das AGE de 12/08/2010 e 30/10/2010 registradas na Jucesp.

Isso significa que somente serviriam de paradigma acórdãos que concluíssem pela ausência de simulação em razão de fatos similares.

No **Acórdão paradigma nº 1402-001.477**, como tratado no item “b” supra, há indícios de que a atuada, POLPAR S/A, suposta alienante da participação societária devolvida aos sócios, atuava como holding – portanto, neste ponto, há similitude com o objeto social do contribuinte ora em análise. No entanto, não houve cisão, mas, sim, redução de capital com entrega das participações societárias aos sócios. Igualmente não houve questionamento quanto à

assinatura pelos sócios dos atos societários e tampouco quanto aos demais pontos considerados indispensáveis ao acórdão recorrido.

No **Acórdão paradigma nº 1402-001.472**, por sua vez, entendeu-se que caracteriza a simulação, dentre outros, “o retorno a situação original, mediante o desfazimento do negócio jurídico simulado ou a neutralização de seus efeitos através de outros atos ou negócios simultâneos ou subsequentes”. Confira-se:

Como requisitos para a caracterização de simulação, também podemos citar alguns elementos/indícios levados em consideração:

- a) a existência de propósito negocial; ou seja, a existência de outras razões econômicas, negociais, patrimoniais ou de outra ordem, para justificar os atos praticados;
- b) a publicidade das ocorrências;
- c) a proximidade de datas entre fatos sucessivos ou a inexplicada diferenciação de valores entre eles;
- d) a ocorrência de operações dentro do mesmo grupo econômico, ou entre pessoas ligadas por algum vínculo de associação;
- e) a motivação para simular;
- f) o retorno a situação original, mediante o desfazimento do negócio jurídico simulado ou a neutralização de seus efeitos através de outros atos ou negócios simultâneos ou subsequentes.

Ocorre que, ao que tudo indica, no lançamento não houve imputação de simulação, de forma que, apesar das considerações do relator acerca do tema, no caso concreto, a exigência foi afastada em razão da existência de motivos não tributários para a realização do negócio. Veja-se:

Não se tratam aqui de meras alterações formais de titularidade patrimonial ou de atribuição de direitos e deveres que, em última análise, não causam alterações substanciais na pessoa jurídica e patrimonialmente no grupo econômico.

Pelo contrário, analisando com atenção os fatos descritos e os elementos de prova constantes dos autos, nota-se que os atos realizados refletiram a real vontade das partes, com alterações substanciais para todo o grupo.

Além disso, nota-se a presença de motivos não predominantemente tributários congruentes entre si, ou, noutros dizeres, compatíveis com a finalidade pretendida com a realização do negócio jurídico.

No presente caso, os outros motivos autônomos que justificavam a reorganização societária foram: (i) a segregação das atividades relacionadas à shoppings centers (únicas de interesse do comprador); e (ii) a alienação de tais atividades para terceiro.

Além disso, no **Acórdão paradigma nº 1402-001.472**, igualmente não houve questionamento quanto à assinatura pelos sócios dos atos societários. Portanto, não se pode dizer que os julgadores dos paradigmas, diante dos fatos ocorridos no recorrido, teriam entendimento diverso com relação à existência de simulação.

Tendo em vista a ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os Acórdãos paradigmas nº 1402-001.477 e 1402-001.472, não se pode afirmar que foi preenchido o requisito da divergência de interpretação. Diante disso, não conheço o recurso especial quanto à matéria “requisitos para a concretização de simulação subjetiva” e, nesse ponto, acompanho a relatora pelas conclusões.

h) Prevalência do negócio jurídico efetivamente praticado sobre a intenção das partes (“matéria nº 12”) – paradigmas 1301-002.761 e 106-09.343

Nesse ponto, alega o contribuinte em seu recurso especial que, mesmo que a intenção das partes fosse única e exclusivamente a obtenção de uma economia tributária, “isso não seria suficiente para a desconsideração dos atos que foram efetivamente praticados”.

Ocorre que, no **acórdão recorrido**, a intenção das partes não foi fator determinante para a manutenção do lançamento, mas, sim, a impossibilidade de “alterar as características de um negócio para tão somente para obter vantagens fiscais”. Isso porque a Redatora entendeu que haveria um “desfecho esperado” “no curso normal do exercício de seus negócios”, qual seja, “a tributação do ganho de capital auferido, nos termos do artigo 418 e 426 do RIR/99, com a incidência da alíquota de 34 %”, pela BRACOR.

Isso significa que, ainda que os acórdãos paradigmas reconheçam – como, de fato, o fizeram - que as intenções e motivações das partes, desde que lícitas, não afetam a validade do negócio jurídico efetivamente praticado, isso não tem o condão de reformar o recorrido.

Tento em vista que os paradigmas não se prestam a reformar o acórdão recorrido nesse ponto, não conheço do recurso especial quanto à matéria “prevalência do negócio jurídico efetivamente praticado sobre a intenção das partes” e, portanto, acompanho a Relatora pelas conclusões.

i) Inaplicabilidade da teoria do propósito negocial e motivação fiscal como propósito negocial (“matéria nº 13” e “matéria nº 15”) – paradigmas 1201-001.507 e 1201-002.278

Os paradigmas apresentados para as matérias “inaplicabilidade da teoria do propósito negocial” e “motivação fiscal como propósito negocial” são idênticos, assim como há uma grande proximidade entre os temas, de forma que serão analisadas em conjunto no presente item.

Nesse ponto, entendeu a Redatora do **acórdão recorrido**, em resumo, que “está claro que não existe nenhum outro propósito negocial a não ser a redução da tributação do ganho de capital”. Confira-se:

Não é preciso fazer maior ilações ... Primeiro, que o termo segregar foi utilizado como a ação de destacar do patrimônio da BRACOR os empreendimentos que pretendia alienar. E restou claro que todos estavam cientes que venda poderia, e deveria, ocorrer tendo como

alienante a BRACOR. A "reorganização societária", efetuado por meio da cisão para segregar as Empresas alvo para a venda, teve como único objetivo ser mais eficiente sob o ponto de vista fiscal. Ou seja, claramente, o escopo fático jurídico foi alterado por meio da reorganização societária, com o único objetivo de aplicar o artigo 22 da Lei nº 9.249/95. Repita-se que este dispositivo jamais autorizou que fossem realizadas alterações na realidade fática para ele fosse aplicado. Para esta conselheira, após a leitura deste parecer técnico, do qual todos tiveram conhecimento, e ironicamente foi trazido como prova de defesa, faz cair por terra toda defesa. Está claro que não existe nenhum outro propósito negocial a não ser a redução da tributação do ganho de capital. Todas os outros objetivos dos acionistas apontados na defesa, tais como maior autonomia e necessidade de segregação dos negócios, não justificam a reorganização societária como já fartamente demonstrado. E, em que pese este parecer tratar da primeira cisão, o procedimento nas demais foi o mesmo. Sempre teve o objetivo de obter vantagens fiscais, sendo que a BRACOR tinha o conhecimento de que ela deveria ser a alienante das BRCs, mas preferiu utilizar da simulação subjetiva para alterar a legislação a ser aplicada na determinação dos tributos devidos no ganho de capital.

Ou seja, a Redatora analisou todos os motivos apresentados pelo contribuinte para a realização da operação e concluiu que eles não foram suficientes para demonstrar que havia uma razão negocial para tanto. Isso porque, na sua visão, a motivação fiscal não é um propósito negocial válido.

A exigência ou não de um propósito negocial, diverso da economia tributária, é matéria de direito, que independe das peculiaridades do caso concreto, de forma que não importam as peculiaridades fáticas dos paradigmas, mas, tão-somente, a exigência – ou não – de um propósito negocial para que as operações sejam oponíveis ao Fisco.

No Acórdão paradigma nº 1201-001.507, o Relator entendeu que a economia tributária é um propósito negocial que viabiliza a dedução do ágio e, desde que “inexistentes a fraude, simulação ou abuso de direito, a economia tributária pode ser considerada um propósito negocial”. Confira-se:

Antes de adentrarmos nas questões específicas do caso em exame, é importante o estabelecimento de alguns conceitos importantes relacionados ao chamado propósito negocial.

Primeiramente, é importante destacar que os conceitos de propósito negocial e substância econômica carecem de fundamento legal, tornando-se subjetivos e abrangentes. Não são elementos aceitos e incorporados pelo ordenamento jurídico brasileiro, inexistindo qualquer dispositivo legal que lhes dêem substrato.

O alcance destes conceitos atinge a existência de razões econômicas que vão além da obtenção de vantagem fiscal, única e exclusivamente.

Partindo deste conceito, a presença de um propósito negocial deve ser precedente e, além, originária na operação, de modo a concretizar a amortização do ágio e o concomitante gozo do benefício fiscal como uma consequência natural e lógica, se considerarmos o fato gerador do IRPJ.

Ocorre, porém, que a indefinição dos conceitos no ordenamento jurídico impede a formação de entendimento uníssono a respeito de seus termos e limites, tornando qualquer discussão acerca das operações de ágio como ao menos parcialmente subjetivas.

O ágio é um tema tão controverso e alvo de inúmeras discussões no âmbito deste Conselho pelo simples fato de que cada autoridade fiscal, julgador e contribuinte atribui uma amplitude e um alcance diverso à definição atribuída ao propósito negocial/substância econômica. (...)

É importante ressaltar a frequente utilização pelo Fisco da teoria da ausência de propósito negocial por meio do qual defende que a simples inexistência sob a ótica do fisco de outros motivadores para a operação que não o alcance do benefício fiscal, já é elemento suficiente que invalida os atos do contribuinte ou, ao menos, inviabiliza o benefício fiscal almejado.

Entendo que tal racional adotado pela autoridade fiscal guarda certa contradição com diversas regras e estruturas criadas pelo legislador brasileiro quando se oferece um benefício fiscal aos contribuintes como parte integrante de uma política econômica. (...)

Desta forma, o conceito a ser adotado para definir o propósito negocial deve ser no sentido de considerar a busca pela redução das incidências tributárias, por si, como um propósito negocial que viabiliza a dedução do ágio. (...)

Assim, me parece claro que a simples alegação de ausência de propósito negocial não é suficiente para a glosa da dedução da amortização do ágio, até mesmo porque, desde que utilizados instrumento legais e inexistentes a fraude, simulação ou abuso de direito, a economia tributária pode ser considerada um propósito negocial.

No caso concreto, apesar de reconhecer expressamente que as operações não podem ser invalidadas pelo simples fato de seu único propósito ser a economia tributária, o Relator acrescenta que, no caso concreto, havia também outras razões negociais para a realização da operação da forma como ocorreu. Naquele caso, a existência de motivos negociais foi considerada um reforço argumentativo, de forma que o motivo principal adotado no paradigma foi a suficiência da motivação fiscal como propósito negocial.

Assim, entendo que o Acórdão paradigma nº 1201-001.507 conferiu à legislação tributária interpretação divergente daquela contida no acórdão recorrido.

No que se refere ao **Acórdão paradigma nº 1201-002.278**, o voto vencedor, inicialmente, delimita o seu escopo:

Assim, o presente voto se prestará a analisar se, de fato, o encadeamento de operações realizadas pela Recorrente ou por seus acionistas apresentaram motivação extratributária que justificasse a tributação do ganho de capital pela venda da ZAR na HVM FIP, como ocorreu na vida real ou se procedente o racional adotado pelo fisco exclui os efeitos tributários de tais operações para mover o fato gerador do ganho de capital para a ora Recorrente (Hemava).

E, ao final do capítulo, conclui: “Assim, me parece que as razões extratributárias restaram devidamente demonstradas no presente caso, não havendo que se falar em artificialidade, fraude ou abuso de direito no presente caso”. Adicionalmente e, ao que tudo

indica, a título de reforço argumentativo, enfrenta o Redator a questão da suficiência da motivação fiscal como propósito negocial.

Portanto, ao contrário do que ocorreu no Acórdão paradigma nº 1201-001.507, o enfrentamento da matéria aqui tratada não foi a razão de decidir no Acórdão paradigma nº 1201-002.278, mas apenas um reforço argumentativo, de forma que o referido acórdão não serve de paradigma para reformar o ora recorrido.

Diante disso, conheço do recurso especial quanto às matérias inaplicabilidade da teoria do propósito negocial e motivação fiscal como propósito negocial apenas com relação ao Acórdão paradigma nº 1201-001.507.

É importante ressaltar, por fim, que, a meu ver, por entender pela necessidade de verificação de um propósito negocial, diferente da economia fiscal, é que a Redatora questionou a forma como a operação foi realizada pelas partes. Ou seja, os aspectos fáticos do caso concreto no que se refere à motivação apresentada pela BRACOR para a realização da operação da forma como foi não seriam relevantes caso se entendesse que a economia fiscal é propósito suficiente – como ocorreu no Acórdão paradigma nº 1201-001.507.

j) Impossibilidade de se questionar a redução de capital nos termos do art. 173 da LSA (matéria nº 16) – paradigmas 1301-001.302 e 1301-002.761

O **acórdão recorrido** invoca o art. 173 da Lei das SA no seguinte contexto:

Para dirimir a questão, me valho do irreparável trabalho do auditor fiscal, que fez um exame pormenorizado de cada cisão ocorrida, afastando todas as justificativas apresentadas, concluindo que a reorganização societária não era necessária. Da mesma forma, nas contrarrazões apresentadas, a Procuradoria da Fazenda Nacional faz uma análise completa acerca das reduções do capital e entrega da participação das BRC aos sócios, concluindo que estas operações que não encontram respaldo na legislação societária (artigo 173 da Lei nº 6.404/76) e na doutrina, pois há limitação, em função do Princípio da Imutabilidade, uma vez que capital social deve garantir tantos os interesses dos acionistas como dos credores da sociedade. Assim, a partir do citado Princípio, o capital social somente pode ser reduzido nos casos de absorção de prejuízos e de capital excessivo, e jamais de acordo com o livre interesse dos sócios, sob pena de prejudicar os interesses dos credores da sociedade.

Isto é, o art. 173 da Lei das S.A. não foi razão de decidir do acórdão recorrido, mas apenas invocado para afirmar que as operações realizadas não têm respaldo em tal dispositivo, já que o princípio da imutabilidade corrobora a autorização para que o capital somente seja reduzido quando houver absorção de prejuízos ou capital excessivo.

No **Acórdão paradigma nº 1301-001.302**, já invocado nos itens “c” e “e” supra, analisou-se a operação de “alienação das ações de Suzano Petroquímica S/A à Petróleo Brasileiro S/A (Petrobrás), com o objetivo de submeter o ganho de capital à tributação nas pessoas físicas (alíquota de 15%), ao invés de sujeita-lo ao regime das pessoas jurídicas (34%outras receitas)”,

que, de acordo com a Autoridade Fiscal, foi considerada “a operação de reorganização societária uma simulação da operação efetivamente ocorrida, com vistas à economia tributária, razão pela qual foi lançado o IRPJ sobre o ganho de capital calculado em decorrência da alienação”.

Ao analisar o cumprimento do art. 173 da Lei das S A, o paradigma nº 1301-001.302 afirma:

É certo que, no caso em exame, somente os sócios ou acionistas, que assumem os riscos do negócio, têm legitimidade para definir o montante necessário para continuar as atividades de uma empresa. A hipótese em que a redução do capital social pode ser questionada por terceiros está prevista no artigo 173, § 1º, da Lei das S/A e ocorre quando a redução do capital resulte na impossibilidade de pagamento dos credores. Assim o é porque, em regra, o capital social e demais ativos da empresa representa garantia de pagamento. Não se tem notícias e sequer é causa da autuação, que a redução do capital social tenha resultado no inadimplemento de obrigações assumidas pela empresa autuada. (...)

Neste aspecto, não subsistem os fundamentos do acórdão recorrido, quando menciona que não foi observado o disposto no artigo 173 da Lei das S/A. Consta do termo de verificação fiscal, à fl. 739, que em 13/8/2007 houve reunião da Diretoria da Suzano Holding que deliberou pela redução do capital social. Tal decisão, no mesmo dia, foi submetida ao Conselho de Administração que aprovou e recomendou que a matéria fosse encaminhada à Assembléia Geral da Companhia.

Em 26 de setembro de 2007, a Assembléia Geral Extraordinária dos Acionistas da SUZANO HOLDING S/A, aprovou redução do capital social. Assim, não se pode alegar como fundamento da autuação o fato de que não fora observado as disposições do artigo 173 da Lei das S/A.

No caso, entendo, da análise dos autos que a causa da redução do capital social está no fato de que os acionistas majoritários tinham interesse em se retirar da sociedade, alienando suas participações e com a finalidade, é certo, de adequar a alienação das ações para a Petrobrás nos termos exigidos por esta. Para tal, em vez da empresa fazer a venda das ações e entregar os recursos aos acionistas, como sugerido pela autoridade fiscal, o procedimento adotado foi a redução do capital social entregando aos acionistas, a título de devolução de suas participações, ações avaliados pelo valor contábil.

Veja-se, portanto, que não há interpretação divergente quanto ao art. 173 da Lei das SA: o recorrido afirma que o referido dispositivo autoriza que o capital seja reduzido quando houver absorção de prejuízos ou capital excessivo, sem, entretanto, fundamentar sua decisão na verificação ou no alcance de tal dispositivo; enquanto o paradigma analisa o alcance do art. 173 da Lei das SA e conclui que, no caso concreto, o dispositivo foi observado. Diante disso, não conheço da matéria com relação ao Acórdão paradigma nº 1301-001.302.

No que se refere ao **Acórdão paradigma nº 1301-002.761**, apesar de não mencionar expressamente o art. 173 da Lei das S.A., afirma:

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

possuem legitimidade para definir o montante necessário para o desempenho das atividades da empresa. (...)

Não penso assim.

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

Ou seja, o referido paradigma reconhece a soberania da Assembleia Geral na deliberação da redução de capital social, mormente na determinação do capital necessário ao desempenho das atividades sociais da empresa, sem, entretanto, afastar a obrigatoriedade de preenchimento dos requisitos legais. Ocorre que, como tratado acima, as razões de decidir do acórdão recorrido não tiveram por base o art. 173 da Lei das SA, donde se extrai a ausência de interpretação divergente também no que se refere ao Acórdão paradigma nº 1301-002.761.

Diante do exposto, não conheço do recurso especial quanto à matéria “impossibilidade de se questionar a redução de capital nos termos do art. 173 da LSA” e, nesse ponto, acompanho a relatora pelas conclusões.

IV – ADMISSIBILIDADE DO RECURSO ESPECIAL DOS RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS PESSOAS FÍSICAS

Conforme relatado, os recursos especiais dos responsáveis tributários Carlos Javier Betancourt e Angel David Ariaz tiveram seguimento, em sede de agravo, somente com relação à matéria “inexistência de infração de lei e de estatuto social – atos legais”, com base no Acórdão paradigma nº 9101-004.163.

Sobre a responsabilidade tributária dos sócios pessoas físicas, entendeu a Redatora do **acórdão recorrido** que, da existência de simulação, decorre que os atos praticados pelos recorrentes são formalmente legais, estão dentro dos limites de sua função. Mas, ainda assim, deve ser mantida a responsabilidade, vez que “só com a atuação do Sr. Carlos e do Sr. Angel que todos esses atos [simulados] puderam ser praticados”, tendo em vista “o poder de decisão destas pessoas físicas nas pessoas jurídicas envolvidas, assim como a sua efetiva participação nas operações que foram consideradas simuladas”. E, adiante, a decisão recorrida transcreve trechos do TVF que indica, de forma individualizada, os atos praticados pelos responsáveis na operação tida como simulada. Confira-se:

E, no presente caso, só com a atuação do Sr. Carlos e do Sr. Angel que todos esses atos puderam ser praticados. No TVF restou consignado o poder de decisão destas pessoas físicas nas pessoas jurídicas envolvidas, assim como a sua efetiva participação nas operações que foram consideradas simuladas. A seguir reproduzo os mesmos trechos trazidos nas contrarrazões da PFN, e suas conclusões, que adoto no meu voto:

132. Todos os contratos, alterações contratuais e demais documentos foram assinados pelos mesmos como representantes da BRACOR ou das BRCs, fls. 232 a 273, 313 a 354, 476 a 516, 626 a 671, 755 a 783, 827 a 871, 885 a 928. Ficou evidente que esses 2 dirigentes e também acionistas da fiscalizada tiveram participação efetiva nas decisões para a reorganização societária da Bracor e posterior alienação das BRCs pelos seus acionistas, como vendedores contratuais. Tais atos visaram, exclusivamente, a redução da incidência tributária. omissis

135. A BRACOR foi intimada, por meio do Termo de Intimação Fiscal 06, a informar o nome dos acionistas/diretores que iniciaram as negociações com o Grupo Prosperitas. Em resposta, fls. 1297 a 1298, informou que as negociações foram iniciadas pelo acionista Equity Bracor Investments. Importante frisar que o procurador da Equity no Brasil era o Sr. Carlos Bettancourt, (fls. 937 a 1050 deste processo [fl. 57 da Ata anexada] e fls. 1086 a 1198 deste processo [fl. 96 da Ata anexada]). Ou seja, era ele o responsável pelas negociações das BRCs.

136. Importante frisar que o Sr. Carlos Betancourt, além de Presidente da Bracor e procurador da Equity, também era procurador dos acionistas Candango, KLH, Gonçalo, Colin (procurações anexadas às referidas atas, fls. 937 a 1234), o que lhe dava ainda maior poder de atuação.

137. Todos os Protocolos e Instrumentos de Justificação de Cisão Parcial da BRACOR foram assinados pelo Sr. Angel Ariaz como representante da Bracor e das BRCs, fls. 937 a 1234. omissis

139. Importante frisar que os 02 dirigentes deliberaram em assembleia pela cisão do patrimônio da BRACOR e consequente redução de seu capital. Inclusive as atas das AGE realizadas em 12/08/10 e 30/09/10, fls. 937 a 1085, que decidiram pelas primeiras cisões foram assinadas somente pelos Srs. Carlos Bettancourt e Angel Ariaz, como presidente e secretário da mesa da Assembleia. Apesar de constar que todos os acionistas assinaram as referidas atas, não obtivemos estas atas com todas as assinaturas, mesmo intimando a BRACOR para apresentá-las, fls. 1299 a 1373. As atas das cisões realizadas em 18/01/11 e 03/06/11 encontram-se anexadas às folhas 1086 a 1234.

140. O Sr. Carlos Betancourt também foi responsável pela dissolução da DELLE Holding que era acionista da BRACOR deste 17/12/07, como liquidante. Esta dissolução ocorrida em 23/12/10 permitiu ao Sr. Carlos, Gonçalo e Itaú BBA figurarem como acionista da Bracor e quotista das BRCs, fls. (grifo nosso) Vê-se, portanto, que sem a participação efetiva dos dois acionistas enquanto representantes das pessoas jurídicas envolvidas, mormente da BRACOR, das BRC's e de alguns acionistas, a simulação autuada não teria ocorrido. Logo, tendo esses acionistas "forçado" as pessoas jurídicas que representavam a agirem em infração à lei, também atuaram com excesso de poderes, razão pela qual é plenamente devida a sua responsabilização nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN.

Não há reparo a ser feito nas conclusões do auditor fiscal, ratificado pela decisão recorrida e pelas contrarrazões da PFN.

Em resumo, os atos imputados aos recorrentes são: (i) participação efetiva nas decisões para a reorganização societária da Bracor e posterior alienação das BRCs pelos seus acionistas, como vendedores contratuais; (ii) participação efetiva nos atos que resultaram na simulação ocorrida; (iii) atuação do Sr. Carlos Bettancourt como procurador da Equity Bracor Investments nas negociações das BRCs com o Grupo Prosperitas; (iv) atuação do Sr. Carlos

Bettancourt como procurador dos acionistas Candango, KLH, Gonçalo, Colin; (v) assinatura do Sr. Angel Ariaz dos Protocolos e Instrumentos de Justificação de Cisão Parcial da BRACOR; e (vi) atuação do Sr. Carlos Bettancourt como liquidante na dissolução da DELLE Holding que era acionista da BRACOR deste 17/12/07, o que permitiu ao Sr. Carlos, Gonçalo e Itaú BBA figurarem como acionista da Bracor e quotista das BRCs.

Os responsáveis, portanto, atuaram tanto na redução de capital e devolução dos bens aos sócios (assinatura do Sr. Angel Ariaz dos Protocolos e Instrumentos de Justificação de Cisão Parcial da BRACOR e atuação do Sr. Carlos Bettancourt como liquidante na dissolução da DELLE Holding), como na posterior alienação de tais bens (atuação do Sr. Carlos Bettancourt como procurador da Equity Bracor Investments nas negociações das BRCs com o Grupo Prosperitas e atuação do Sr. Carlos Bettancourt como procurador dos acionistas Candango, KLH, Gonçalo, Colin). Ou seja, a manutenção da responsabilidade, a meu ver, decorreu dos atos imputados aos responsáveis que, embora formalmente legais e dentro dos limites de suas funções, culminaram na devolução aos sócios de bens cuja aquisição, manutenção e alienação faz parte do objeto social da pessoa jurídica, o que, no entender da Redatora, configura alteração no “curso normal do exercício de seus negócios”.

No **Acórdão paradigma nº 9101-004.163**, por sua vez, concluiu o Redator que “tendo em conta que tanto a redução de capital perpetrada pela contribuinte quanto a posterior devolução aos sócios a valor contábil está em total conformidade com a legislação aplicável, não há que se falar em responsabilização dos administradores por infração à lei, vez que a lei fora respeitada”. Isto é, a responsabilidade foi afastada em razão da legalidade da opção contida no art. 22 da Lei 9.249/95, bem como da ausência de inadimplência da contribuinte causada por insuficiência de capital (o que violaria o artigo 174, § 1º, da Lei das S/A).

Naquele caso, a redução de capital da MATONE INVESTIMENTOS, com devolução ao sócio MATONE PARTICIPAÇÕES S.A., a valor contábil, da participação no capital da BEMVINDO! PROMOTORA DE VENDAS E SERVIÇOS S.A., foi seguida da venda do ativo à outra empresa do grupo, com apuração de ganho de capital, cujos IRPJ e CSLL a serem recolhidos, entretanto, foram reduzidos em razão da existência de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL. A atribuição da responsabilidade tributária aos diretores da MATONE INVESTIMENTOS, suposto sujeito passivo da obrigação, com base no art. 135, III, do CTN, decorreu do seu poder de administração na empresa, bem como por terem dado azo à interposição da controladora MATONE PARTICIPAÇÕES através da confecção de ato de redução de capital social simulado em fraude à lei societária.

Nesse contexto, em um primeiro momento, minha interpretação do acórdão recorrido foi no sentido de que a natureza e a especificidade dos atos que foram imputados aos responsáveis no acórdão recorrido impedem a caracterização da exigida similitude fática. No entanto, em uma segunda análise, entendo que essa não é a melhor compreensão dos fatos.

Isso porque os atos que ensejaram a responsabilização do Sr. Carlos e do Sr. Angel são próprios e necessários às operações de redução de capital, com devolução de bens aos sócios,

seguida da sua alienação. Na visão da Redatora do acórdão recorrido, os atos imputados aos responsáveis, apesar de formalmente legais e dentro dos limites de suas funções, foram essenciais para a prática de “todos esses atos [simulados]” pela BRACOR, isto é, frise-se, a redução de capital com devolução de bens aos sócios, seguida de alienação. E a similitude entre o recorrido e o acórdão paradigma nº 9101-004.163 está exatamente neste ponto: em ambos, há redução de capital com devolução de bens aos sócios a valor contábil, no entanto, no recorrido os atos praticados pelos diretores para tanto configuram a responsabilidade com base no art. 135 do CTN e, no paradigma, a responsabilidade foi afastada.

Por fim, ressalto que, a meu ver, o conhecimento dos recursos especiais dos responsáveis, nos termos acima, é coerente com o conhecimento do recurso especial da BRACOR quanto ao item “b” supra, no qual entendi pela existência de divergência interpretativa no que se refere à extensão da norma do art. 22 da Lei nº 9.249/95.

Diante do exposto, conheço do recurso especial dos responsáveis tributário e, nesse ponto, divirjo da Relatora.

V – CONCLUSÕES

Diante de todo o exposto, são as minhas conclusões com relação à admissibilidade do **recurso especial do contribuinte** no que se refere a cada uma das matérias:

- Possibilidade de alteração da estrutura negocial para economia de tributos (matéria nº 3”): acompanho a Relatora pelas conclusões;
- Opção legal – extensão da norma do art. 22 da Lei nº 9.249/95 (“matéria nº 04”): divirjo da Relatora para conhecer do recurso especial com base nos Acórdãos paradigmas nº 1301003.370 e 1402-001.477;
- Limites de atuação do Fisco no questionamento dos fundamentos de uma devolução de capital (matéria nº 05): acompanho a Relatora pelas conclusões;
- Validade da devolução de capital em razão da observância da causa do negócio jurídico (“matéria nº 6”): acompanho a Relatora pelas conclusões;
- Validade da devolução de capital em razão da perda do *affectio societatis* (“matéria nº 7”): divirjo da Relatora, para conhecer do recurso especial com base no Acórdão paradigma nº 1301-001.302;
- Inexistência de reinvestimento como fator relevante para comprovar a legitimidade da devolução de capital (“matéria nº 8”): acompanho a Relatora pelas conclusões;
- Requisitos para a concretização de simulação subjetiva (“matéria nº 09”): acompanho a Relatora pelas conclusões;

- Prevalência do negócio jurídico efetivamente praticado sobre a intenção das partes (“matéria nº 12”): acompanho a Relatora pelas conclusões;
- Inaplicabilidade da teoria do propósito negocial e motivação fiscal como propósito negocial (“matéria nº 13” e “matéria nº 15”): diverjo da Relatora, para conhecer do recurso especial com base no Acórdão paradigma nº 1201-001.507;
- Impossibilidade de se questionar a redução de capital nos termos do art. 173 da LSA (matéria nº 16): acompanho a Relatora pelas conclusões; e
- Impossibilidade de exigência de multa isolada depois do encerramento do ano-base (“matéria nº 20”): diverjo da Relatora, nos termos do voto vencedor acima.

No que se refere as **recurso especial dos responsáveis tributários**, diverjo da Relatora, para conhecer do recurso.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic