



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

**Processo n°** 10920.723414/2014-96  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-002.389 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de outubro de 2017  
**Matéria** IRPJ e CSLL  
**Recorrente** INDÚSTRIA QUÍMICA DIPIL LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2011

DESCONSIDERAÇÃO DA OPERAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO. SIMULAÇÃO. GANHO DE CAPITAL. VENDA DE BENS DO ATIVO. INOCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE PROVAS.

Para desconsiderar um ato jurídico executado pelo contribuinte sob fundamento de ter sido perpetrado com simulação e objetivo único de evasão fiscal, deve a fiscalização trazer provas ou ao menos evidências robustas neste sentido.

Não é possível tratar a venda de todo um segmento de negócios pelos sócios da empresa como uma simples alienação de bens do ativo da pessoa jurídica com base em fundamento único de que a tributação do ganho de capital é menor na pessoa física.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. DECORRÊNCIA.

Tratando-se de tributação reflexa decorrente de irregularidades apuradas no âmbito do Imposto sobre a Renda, constantes do mesmo processo, aplicam-se à CSLL, por relação de causa e efeito, os mesmos fundamentos do lançamento primário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Rogério Aparecido Gil (Relator) e Ester Marques Lins de Sousa.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil - Relator.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (Relator), Rogério Aparecido Gil, Ester Marques Lins de Sousa, Gustavo Guimarães da Fonseca, e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente). Ausente, justificadamente o Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto face ao Acórdão nº 11-50.643, de 15 de julho de 2015, da 3ª Turma da DRJ de Recife (DRJ/REC) que, por unanimidade de votos, manteve integralmente a autuação, registrando-se a seguinte ementa:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2011*

*ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. DELEGACIAS DE JULGAMENTO. INCOMPETÊNCIA. APRECIÇÃO.*

*As Delegacias de Julgamento devem observar a legislação tributária vigente no País, sendo-lhes defeso apreciar arguições de inconstitucionalidade e de ilegalidade de normas regularmente editadas.*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2011*

*GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE ATIVO. SIMULAÇÃO RELATIVA. TRIBUTAÇÃO. NEGOCIO DISSIMULADO.*

*Uma vez verificado houve simulação na transferência de parte do ativo para sócio, com o objetivo de fugir-se da tributação de ganho de capital na pessoa jurídica, deve-se desconsiderar o negócio simulado e tributar-se o dissimulado.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2011 TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.*

*A decisão prolatada no lançamento matriz estende-se aos lançamentos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

## Contextualização

Conforme registrado no Termo de Verificação Fiscal e Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls. 19/30), a abertura da Fiscalização foi motivada por relatório apontando possíveis irregularidades tributárias praticadas pela Recorrente e seu sócio Alberto Correia, na constituição e posterior venda da empresa ALG Preservantes de Madeira Ltda. CNPJ 12.120.144/0001-60.

O período fiscalizado abrange os anos calendários de 2010 e 2011 e os tributos verificados são IRPJ e CSLL. Ao longo deste período, ocorreram os seguintes fatos relevantes:

*a ALG Preservantes de Madeira Ltda. foi constituída em 23/06/2010 com os sócios Alberto Correia, CPF 164.321.939-15, Geraldina Maria Bona Correia, CPF 655.306.759-72 e Indústria Química DIPIL Ltda., sendo que a DIPIL integralizou suas cotas mediante a cessão e transferência dos direitos relativos à titularidade do registro de dois produtos perante o IBAMA das marcas dos mesmos dois produtos junto ao INPI, pelo valor contábil total de R\$1.000,00. Na época da constituição da ALG.. os sócios da DIPIL eram: Alberto Correia, e Geraldina Maria Bona Correia. O valor total do capital social da empresa corresponde a R\$ 2.000,00.*

Depois disso, em uma sequência de atos ocorridos em poucos meses, a DIPIL retira-se da sociedade e então a ALG é vendida, em 29/03/2011, por R\$ 9,3 milhões, sendo que o IR sobre o ganho de capital foi apurado e recolhido na pessoa física do sócio Alberto Correia, à alíquota de 15%.

### **A Ação Fiscal**

Em 06 de março 2014, foi iniciado o Procedimento Fiscal na empresa, e a contribuinte foi intimada a apresentar:

- 1 - cópia do estatuto social e suas alterações nos últimos cinco anos, que identifiquem os responsáveis pela Cooperativa;
- 2 - documentação relativa à integralização de cotas da empresa ALG Preservantes de Madeira Ltda, CNPJ 12.120.144/0001-60 pela Industria Química Dipil, ocorrida em 23/03/2010 A documentação deve incluir Laudos de Avaliação, Atas das Assembleias das sociedades interessadas e demais documentos relativos a operação;
- 3 - documentação relativa a transferência das quotas acima referidas
- 4 - indicar os códigos e as denominações das contas contábeis em que foram efetuados os lançamentos referentes à integração de quotas referida no item 2 e a transferência das mesmas, referida no item 3, assim como copia dos lançamentos contábeis referentes a estas operações, Os dados referidos acima devem incluir TODO o período da operação
- 5 - informar se a empresa é parte em ação judicial em face da União para eximir-se ou reduzir o pagamento de tributos federais. Em caso positivo, apresentar os principais documentos pertinentes ao feito, tais como petição inicial, decisões proferidas, depósitos judiciais.

Em 14 de março de 2014, a contribuinte entrega os documentos solicitados e informa não ser parte em Ação judicial para se eximir ou reduzir o pagamento de tributos federais.

Em 02 de junho de 2014, a contribuinte é cientificada da continuidade da ação fiscal.

Em 07 de julho de 2014, a contribuinte é intimada a apresentar:

1 - ultimo Balanço Patrimonial disponível;

2 - relação completa, em papel e em meio magnético — planilha eletrônica, de todos os bens e direitos relacionados pelo contribuinte no seu ativo não circulante.

3 - documentação comprobatória de propriedade dos Imóveis e Veículos listados no item anterior.

Em 11 de julho a contribuinte entrega os documentos solicitados.

Em 21 de agosto de 2014, o Sócio administrador da DIPIL e sócio remanescente de ALG. Alberto Correia é intimado a apresentar:

1 - cópia do Contrato de Compra e Venda da empresa ALG Preservantes de Madeira Ltda., CNPJ 12.120.144/0001-60 realizado no ano-calendário de 2011;

2 - demais documentos que possuir referentes a operação referida acima, incluindo comprovantes do valor recebido.

3 - relação completa dos bens, constantes do seu patrimônio, inclusive os que estiverem em nome do cônjuge, desde que não gravados com cláusula de incomunicabilidade;

4 - documentação comprobatória de propriedade dos bens listados no item anterior, sujeitos a registro público.

Em 28 de agosto é apresentada resposta com os documentos solicitados, entre eles o contrato de compra e venda da empresa ALG Preservantes.

### **ALG Preservantes de Madeira**

A Fiscalização analisou brevemente a constituição da empresa ALG Preservantes de Madeira Ltda., CNPJ 12.120.144/0001-60, e suas alterações contratuais no período fiscalizado para que fosse possível compreender o que efetivamente se passou durante este processo.

23/06/2010 - É criada a empresa ALG PRESERVANTES DE MADEIRA LTDA, CNPJ 12.120.144/0001-60, com capital social de R\$ 2.000,00, integralizado por Geraldina Maria Bona Correia (R\$ 98,00 em moeda corrente), Alberto Correia (R\$ 102,00 em moeda corrente) e Indústria

Química DIPIL Ltda. (R\$ 800,00 em moeda corrente e R\$ 1.000,00 mediante a cessão e conferência à sociedade dos direitos relativos a titularidade do registro dos produtos MADEPIL TRI 90 e MADEPIL AC 40, COM REGISTRO no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente - IBAMA e no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI).

18/10/2010 - Primeira alteração cadastral. DIPIL transfere sua participação na sociedade para os demais sócios, na seguinte proporção: 918 quotas para Alberto Correia e 882 quotas para Geraldina Maria Bona Correia (transferência aprovada em reunião de quotistas realizada em 28/06/2010 - cinco dias após a constituição da mesma).

INDÚSTRIA QUÍMICA DIPIL LTDA. CNPJ 78.175.189/0001

ATA DE REUNIÃO DE QUOTISTAS REALIZADA EM 28 DE JUNHO DE 2010.

DATA: 28/06/2010; HORA: 10:00h; LOCAL: sede social da Sociedade localizada na cidade de Massaranduba/SC, na Rodovia Guilherme Jensen SC 413, s/n2, Km 13, Bairro Industrial, CEP 89108-000; PRESENÇAS: sócios representando a totalidade do capital social; MESA DIRIGENTE: Presidente: ALBERTO CORREIA, Secretária: GERALDINA MARIA BONA CORREIA; DELIBERAÇÕES TOMADAS POR UNANIMIDADE: (conforme ordem do dia):

1º) Autorizada a lavratura da presente ata em forma de sumário;

2º) Aprovada a redução do Capital Social da Sociedade em 1.800 (mil e oitocentas) quotas de capital, no valor nominal de R\$ 1,00 (um real), cada uma, com conseqüente redução do capital social no valor de R\$ 1.800,00 (mil e oitocentos reais), na proporção da participação dos sócios, em virtude de o mesmo ser excessivo em relação ao objeto social da Sociedade, nos termos do art. 1.082, II, da Lei n.º 10.406 de 10.01.2002;

3º) O montante reduzido será restituído aos sócios ALBERTO CORREIA e GERALDINA MARIA BONA CORREIA, na proporção de suas participações no capital social, mediante a entrega de 1.800 (mil e oitocentas) quotas da Sociedade ALG PRESERVANTES DE MADEIRA LTDA., pessoa jurídica brasileira de direito privado (...)

01/12/2010 - Segunda alteração cadastral. A sócia Geraldina Maria Bona Correia retira-se da sociedade transferindo suas 980 quotas para o sócio Alberto Correia que passa ter a integralidade das 2000 quotas da empresa.

29/03/2011 - Terceira alteração cadastral. O sócio Alberto Correia retira-se da sociedade, transferindo suas ações, por R\$ 9.300.000,00 para a empresa Tecnologia de Madeiras Brasileiras Participações Ltda., CNPJ 12.402.388/0001-36. A denominação da sociedade é alterada para Tecnologias de Madeiras Brasileiras Comércio de Preservantes Ltda. Alberto Correia declara como Ganho de capital a alienação efetuada recolhendo imposto a alíquota de 15%

No contrato de compra e venda apresentado podemos destacar algumas cláusulas que demonstram a real operação ocorrida:

CONSIDERANDO QUE:

a) (...)

b) o objeto social da DIPIL consiste na fabricação, comercialização, importação e exportação de defensivos agrícolas, inseticidas, fungicidas, pesticidas, produtos domissanitários e produtos de limpeza, produtos veterinários e preservantes de madeira para uso em geral;

c) a Compradora deseja comprar da DIPIL apenas o seu negócio de preservantes de madeiras, o qual inclui o respectivo setor relacionado ao CCA (Arseniato de Cobre Cromatado), mais precisamente os preservantes de madeira para uso em geral e comercializados pela Sociedade, Madepil TRI-90 e Madepil AC-40, além da respectiva lista de clientes conforme Anexo 7.19 ao presente Contrato ("Negócio").

d) a fim de implementar a negociação pretendida, o Vendedor está realizando uma reestruturação societária, através da qual (i) o Vendedor constituiu a Newco juntamente com a DIPIL, que foi constituída para segregar o Negócio, (ii) a DIPIL contribuiu para o capital social da Newco mediante conferência dos direitos relativos à titularidade dos ativos relacionados ao Negócio, conforme listados no Anexo D ("Ativos"), que foram transferidos da DIPIL para a Newco pelo seu valor contábil, e (iii) o Vendedor realizou uma redução de capital da DIPIL, por meio da qual o Vendedor recebeu quotas da Newco detidas pela DIPIL, de acordo com as disposições previstas na Cláusula II abaixo (doravante denominada "Reestruturação Societária");

(...)

Com base em tais elementos da operação, a Fiscalização assim concluiu:

*Resta evidente que todo o valor da ALG decorre do valor comercial dos registros e das marcas dos dois produtos, de modo que a intenção da Industria Química DIPIL sempre foi vender essas marcas, tendo engendrado uma sucessão de atos para ocultar a ocorrência do fato gerador e evitar o pagamento de tributos na pessoa jurídica (DIPIL), à alíquota mais gravosa de 34% (IRPJ + CSLL). Ressalte-se que a ALG Preservantes de Madeira Ltda. permaneceu inativa durante todo o ano de 2010, o que reforça o argumento de falta de propósito negocial na sua constituição.*

*Em consulta ao SPED NF eletrônica verificamos que a ALG Preservantes de Madeira Ltda. somente começou a emitir nota fiscal de vendas a partir do momento em que foi negociada, ou seja, final de março de 2011. Portanto, uma empresa que foi criada com capital social de R\$ 2.000,00, antes mesmo de realizar qualquer atividade passou a valer mais de 9 milhões de reais.*

## Simulação

A Fiscalização assim embasou suas conclusões acerca da ocorrência de simulação:

As hipóteses de atos jurídicos simulados estão previstas no Código Civil Brasileiro no art. 167, verbis:

*Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.*

**§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:**

***I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;***

*II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;*

*III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.*

*§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado, (grifos nossos)*

Acerca da simulação, leciona Carlos Roberto Gonçalves (GONÇALVES, C. R. Direito Civil Brasileiro, volume I: parte geral, p.442):

*"Simular significa fingir, enganar. Negócio simulado, assim, é o que tem aparência contrária à realidade. A simulação é produto de um conluio entre os contratantes, visando obter efeito diverso daquele que o negócio aparenta conferir. Não é vício do consentimento, pois não atinge a vontade em sua formação. É uma desconformidade consciente da declaração, realizada de comum acordo com a pessoa a quem se destina, com o objetivo de enganar terceiros ou fraudar a lei. Trata-se, em realidade, de vício social. A causa simulandi tem as mais diversas procedências e finalidades. Ora visa a burlar a lei, especialmente a de ordem pública, ora a fraudar o Fisco, ora a prejudicar credores, ora até guardar em reserva determinado negócio." (grifos)*

Tratando dos conceitos de simulação relativa e absoluta, explica o eminente jurista Alberto Xavier:

*"A mais importante classificação das espécies de simulação é a que distingue a simulação absoluta da simulação relativa; na simulação absoluta aparenta-se celebrar um negócio jurídico quando, na realidade, não se pretende realizar negócio algum; na simulação relativa, as partes celebram, efetivamente, um contrato, mas, para enganar terceiros, o ocultam com um contrato aparente*

*distinto do primeiro pela sua natureza ou pelas suas cláusulas e condições. E daí que, enquanto na simulação absoluta existe apenas um negócio jurídico correspondente à vontade declarada — o contrato simulado — na simulação relativa existem dois negócios jurídicos: o negócio simulado, correspondente à vontade declarada enganadora e o contrato, por baixo dele oculto ou encoberto - o negócio dissimulado, correspondente à vontade real dos seus autores, (grifos)*

No caso sob exame, de acordo com os fatos ulteriormente descritos, trata-se de simulação relativa, que é assim definida pelos professores Matiello e Gonçalves:

*"A simulação divide-se em relativa e absoluta. Haverá simulação relativa quando o negócio aparentar conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem realmente se conferem, ou transmitem, e ainda quando visa encobrir a existência de outro, de diferente natureza "*  
*(grifos)*

*As sociedades empresárias têm o direito a se reorganizarem através de cisões e incorporações. Contudo, no caso em tela, a sociedade empresária ALG Preservantes de Madeira Ltda., CNPJ 12.120.144/0001-60 foi criada tão somente com o fito de dissimular o ganho auferido pela Industria Química DIPIL na alienação das marcas comerciais dos produtos MADEPIL TRI 90 e MADEPIL AC 40.*

*De acordo com o art. 982 do Código Civil "considera-se empresária a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário, sujeito a registro". E segundo o art. 966 do mesmo diploma legal, "considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou de serviços".*

*O Código Civil define, portanto, as sociedades empresárias a partir da atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou de serviços. E qual é ou foi a atividade econômica organizada desenvolvida pela ALG Preservantes de Madeira Ltda. antes de sua alienação? Nenhuma.*

*Ela foi criada em 23 de junho de 2010. Transferiu as cotas da empresa Industria Química DIPIL (que detinha as propriedades das marcas dos produtos MADEPIL TRI 90 e MADEPIL AC 40 em reunião aprovada cinco dias após a sua constituição) para os demais sócios e foi alienada para a empresa Tecnologia de Madeiras Brasileiras Participações Ltda em março do ano seguinte sem desenvolver, neste período, qualquer atividade operacional, conforme se pode constatar pela ausência de Notas Fiscais emitidas no período.*

## **Lançamentos de Ofício**

Com base em tais fatos e fundamentos a Fiscalização lavrou os seguintes autos de infração:

*Nos autos de infração anexos, estão sendo constituídos de ofício os créditos tributários de IRPJ e CSLL incidentes sobre o ganho de capital na alienação da empresa ALG Preservantes de Madeira Ltda. O custo de aquisição de R\$ 2.000,00 foi abatido.*



---

*O valor recolhido de IRPF sobre ganhos de capital (R\$ 1.394.700,00), foi abatido da exigência de ofício, relativa a IRPJ sobre a venda dos mesmos bens, no mesmo período de apuração.*

### **Qualificação da Multa**

A Fiscalização qualificou a multa de ofício em 150% com base nos seguintes fatos e fundamentos:

Os fatos acima descritos, especialmente a utilização da simulação com o objetivo de dissimular a alienação da ALG Preservantes de Madeira Ltda. e reduzir/suprimir ilicitamente o ganho de capital e as bases de cálculo de IRPJ e CSLL, caracterizam sobejamente a sonegação (art. 71, I, da Lei 4.502/64), que, neste caso, define-se pela ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais e o conluio (art. 73, da Lei 4.502/64), que é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos.

Desta forma, estamos constituindo de ofício os créditos tributários de IRPJ e CSLL, incidentes sobre o ganho de capital, com a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) conforme determinação do art. 44, § 1º da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

### **Sujeição Passiva Solidária do Sócio Alberto Correia**

A Fiscalização concluiu pela responsabilidade solidária do sócio, Alberto Correia, com base nos seguintes fatos e fundamentos:

*De acordo com o Código Civil de 2002 (Art. 45 c/c 985), as sociedades adquirem personalidade jurídica com a inscrição, no registro próprio e na forma da lei, dos seus atos constitutivos e têm, como atributo da personalidade jurídica, capacidade civil para ser titular de direitos e obrigações e patrimônio próprio.*

*Vige, no Direito brasileiro, o princípio da autonomia patrimonial da pessoa jurídica e, de acordo com o Código Civil de 2002 (art. 1.052), nas sociedades limitadas, em regra, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas.*

*Contudo, tal regra geral de limitação da responsabilidade dos sócios não é absoluta, pois o próprio Código Civil, assim como o Código Tributário Nacional, trazem exceções a esta regra.*

*Uma exceção que se aplica ao caso concreto é trazida pelo art. 1.016 do Código Civil, verbis:*

*Art. 1.016. Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções.*

*O senhor Alberto Correia, CPF 164.321.939-15 era o sócio-administrador da Industria Química DIPIL Ltda. e, também, da ALG Preservantes de Madeira Ltda. quando foi feita a simulação demonstrada de forma cabal nos itens anteriores.*

*Desta forma, deve ele responder solidariamente com a sociedade pelos atos dolosos praticados.*

*No que diz respeito ao Código Tributário Nacional, a responsabilidade do sócio-administrador por atos com infração à lei está determinada no art. 135, verbis:*

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

*I - as pessoas referidas no artigo anterior;*

*II - os mandatários, propostos e empregados;*

*III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, (grifamos)*

*A responsabilidade pelo crédito tributário ora apurado, portanto, não se limita à empresa Indústria Química DIPIL Ltda. bem como não se prende apenas às considerações acerca de ter ou não capacidade econômica e financeira para o pagamento dos tributos ora apurados.*

*Conforme amplamente relatado no presente Termo seu sócio Alberto Correia CPF 164.321.939-15 esta representando o papel para o qual foi previamente preparado, pois deliberadamente destinado a ocupar o polo passivo da obrigação tributária de forma a reduzir a incidência tributária.*

*Desse modo, são solidariamente responsáveis pelos créditos tributários ora constituídos as pessoas física e jurídica acima destacadas, nos termos da legislação de regência, mormente o artigo 135, inciso III, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).*

*Diante dos fatos e dos fundamentos de direitos narrados, para garantia do amplo direito de defesa e do devido processo legal damos ciência deste Termo, assim como dos Autos de Infração anexos ao Sr. Alberto Correia, CPF 164.321.939-15 na condição de sujeito passivo solidário pelos créditos constituídos de ofício.*

### **Representação Fiscal Para Fins Penais**

A Fiscalização autuo processo específico para a expedição de Representação Fiscal para Fins Penais, nos seguintes termos:

*Tendo em vista a constatação de fatos que, em tese, configuram crimes contra a ordem tributária previstos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990 e, em obediência ao disposto no art. 1º do Decreto nº 2.730, de 10 de agosto de 1998, e Portaria SRF nº 326, de 15 de março de 2005, formalizamos Representação Fiscal para Fins Penais, protocolizada sob o nº. 10920.723417/2014-20*

*De acordo com o art. 34 da Lei 9.249/95, extingue-se a punibilidade do crime quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.*

### **Decisão da DRJ e Impugnação**

A DRJ acolheu os fundamentos e conclusões da DRF e, nos termos do acórdão recorrido, julgou improcedente a Impugnação da Recorrente.

Para chegar a essa conclusão, o acórdão recorrido destacou que, em conformidade com o Termo de Verificação Fiscal e Termo de Sujeição Passiva Solidária, a Recorrente teria engendrado estratégia para fugir da tributação incidente sobre ganho de capital pela venda de parte de seu ativo.

A Recorrente alega que a DRJ só concluiu dessa forma, por não ter analisado e concluído corretamente sobre as informações e documentos apresentados na fase de fiscalização.

### **Tempestividade do Recurso Voluntário**

A Recorrente foi intimada do Acórdão recorrido, em 01/09/2015 (fl. 369) e interpôs recurso voluntário, em 30/09/2015 (fls. 371/414) e apresentou as seguintes razões de defesa.

### **Preliminar**

#### **Alegação de Erro na Identificação do Sujeito Passivo**

A Recorrente alega não guarda relação jurídica com os fatos geradores de IRPJ, CSLL e multas em exigência no presente caso. Saliencia que a operação deu-se no âmbito da referida ALG Preservantes de Madeira Ltda. e o sócio Alberto Correia e que, por esse motivo, não poderia ser sujeito passivo nessa ação fiscal.

#### **Simulação e Multa Qualificada**

A Recorrente alega que desde o início de suas atividades tinha por objetivo devolver ativos aos acionais a valor contábil. Isto é, na forma menos onerosa e em conformidade com a legislação de regência.

Defende que não caracterizaria simulação a operação por meio da qual a Recorrente transferiu para seu sócio ativo integralizado no capital da empresa ALG, para que fosse vendido sob a incidência de 15% de imposto de renda sobre o ganho de capital, em vez da incidência de 34%, caso você vendido a valor de mercado diretamente da ALG para terceiro. Sustenta que, o fato de optar pela forma menos onerosa não poderia ser considerada como infração à lei.

Dessa forma requereu que fosse afastada a multa de ofício qualificada a 150%.

#### **Alegação de Não Utilização da Taxa Selic para Atualização dos Débitos**

Alegou que não haveria fundamento para a atualização dos débitos em questão pela Taxa Selic, por ser a forma mais gravosa ao contribuinte.

É o relatório.

### **Voto Vencido**

Conselheiro Rogério Aparecido Gil - Relator

O recurso voluntário interposto pela empresa contribuinte é tempestivo e está regularmente representada. Conheço do recurso. No entanto, o devedor solidário, Alberto Correia, não interpôs recurso.

O caso, portanto, envolve a constituição e posterior venda da empresa **ALG Preservantes de Madeira Ltda.** CNPJ 12.120.144/0001-60 a empresa **Tecnologia de Madeiras Brasileiras Participações Ltda.** Sendo que, considerou-se que as quotas transferidas diretamente pelo sócio remanescente, Alberto Correia (pessoa física), à compradora foram consideradas pela Fiscalização como sendo, em realidade, de titularidade da Recorrente, Indústria Química DIPIL Ltda.

Nesse contexto, chama à atenção a alegação da Recorrente de que a operação teve por objetivo restituir ativos aos respectivos sócios. Caso essa fosse a real intenção da Recorrente, os direitos e titularidade sobre os **produtos químicos: Madepil TRI-90 e Madepil AC-40** teriam de ser restituídos à Recorrente, pois foi ela quem integralizou esses ativos como capital da ALG, e não o sócio diretor, Alberto Correia, que havia integralizado R\$ 102,00 em espécie para a constituição da ALG.

Também não há como conceber o motivo econômico pelo qual a Recorrente teria transferido para o sócio diretor, Alberto Correia, **gratuita e integralmente** seus direitos e titularidade sobre os referidos produtos químicos. Sobretudo, considerando-se o fato de que, em realidade, não correspondiam aos **R\$1.000,00** registrados na referida integralização, mas a **R\$9.300.000,00**, como foram vendidos para a Tecnologia de Madeiras Brasileiras Participações Ltda.

Nessa mesma linha de incongruência econômica, também não há como se admitir como operação legítima e revestida de juridicidade, o fato de as referidas quotas, representadas pelos referidos ativos (**produtos químicos: Madepil TRI-90 e Madepil AC-40**), que haviam sido integralizadas como capital pertencente à empresa criada, **ALG Preservantes de Madeira Ltda.**, terem sido vendidas como se fosse patrimônio particular da pessoa física, o referido diretor sócio, Alberto Correia. Ora, o capital era da pessoa jurídica (ALG). Portanto, o ganho de capital era da pessoa jurídica, e não sócio remanescente. A tributação incidente, por conseguinte, deve ser apurada com base nas alíquotas devidas pela empresa (IRPJ, à alíquota de 25% e CSLL a 9%, total 34%) e não pela pessoa física (IRPF, 15%).

Assim sendo, independentemente de se considerar a ocorrência ou não de simulação, no caso, não encontro respaldo legal para a alienação na forma como ocorreu. Ou seja, alienou-se empresa (pessoa jurídica), mediante tributação do ganho de capital como se fosse patrimônio de pessoa física.

Especificamente nesse ponto, é que se deve verificar a assertiva alcançada pela Fiscalização. Pois, em realidade, quem auferiu ganho de capital foi a Recorrente, já que **não foi juntado aos autos documento algum que pudesse ao menos indicar que o sócio diretor, Alberto Correia teria recebido R\$9.300.000,00 da compradora, Tecnologia de Madeiras Brasileiras Participações Ltda.** Ao contrário, as informações levantadas, os documentos examinados pela Fiscalização e os registros do TVF evidenciam que a Recorrente recebeu os R\$9.300.000,00 pela alienação dos direitos e titularidade sobre os referidos produtos químicos (**Madepil TRI-90 e Madepil AC-40**).

Observe-se que, não se trata aqui de descon sideração de negócio jurídico, sob o entendimento de tratar-se de intuito de dissimular a ocorrência de fato gerador do tributo o a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Pois, nessa hipótese, poder-se-ia invocar as disposições do art. 116, parágrafo único do CTN, abaixo transcritas.

Trata-se, em realidade, de infração direta à legislação aplicável que define a ocorrência do fato gerador em questão e as respectivas alíquotas para os respectivos tipos de contribuintes (pessoas físicas e pessoas jurídicas).

É exatamente essa a situação verificada neste processo. A Recorrente, na qualidade de contribuinte e responsável pela tributação incidente pelos ganhos que auferir na alienação de seu capital, não cumpriu com as determinações legais tributárias aplicáveis, ao apurar e recolher 15% de Imposto de Renda sobre o ganho auferido na alienação de seus direitos e titularidade sobre produtos químicos.

*Código Tributário Nacional - CTN*

*Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:*

*Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela LCP nº 104, de 2001)*

Está demonstrado que, independentemente das informações prestadas e dos documentos apresentados pela Recorrente, a alienação foi realizada, de fato, pela Recorrente e, sobre ela, é correta a incidência de 34% de IRPJ e CSLL.

Por esses fundamentos, não há como acolher as alegações da Recorrente de que: **a)** teria havido erro quanto à identificação do sujeito passivo; e **b)** de que seria devida a tributação a 15% de IRPF.

### **Qualificação da Multa**

Na forma certificada pela Fiscalização, a redução das bases de cálculo de IRPJ e CSLL, relativamente ao ganho de capital caracterizam sonegação (art. 71, I, da Lei 4.502/64), que, neste caso, define-se pela ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais e o conluio (art. 73, da Lei 4.502/64), que é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos.

Nessa mesma linha, entendo que é de se manter a qualificação da multa de ofício em 150%.

### **Sujeição Passiva Solidária do Sócio Alberto Correia**

A Fiscalização concluiu pela responsabilidade solidária do sócio, Alberto Correia e a DRJ ratificou esse entendimento.

Conforme registrado, o devedor solidário não interpôs recurso. Somente a empresa contribuinte que, por sua vez, não adentrou nos fatos e fundamentos, com base nos quais a Fiscalização concluiu pela responsabilidade passiva solidária. Somente nos dois trechos abaixo transcritos a Recorrente apenas mencionou tal responsabilidade:

Conforme fundamentado no relatório de fiscalização, bem como entendido no julgamento da DRJ, entendeu haver simulação e, por conta disto, impõe a multa agravada de 150% ao mesmo tempo em que exige a complementação da tributação e, além disto, **inclui o Sr. Alberto Correia como responsável solidário.**

(...)

E que **não se fale em responsabilização solidária entre a Recorrente e o Sr. Alberto Correia**, pois não houve qualquer infração a lei, pelo contrário, houve sim o cuidado em não se afastar dos preceitos legais que tratam da matéria.

Verifica-se, portanto, que não houve defesa em favor do devedor solidário, Alberto Correia.

Analisando-se os fatos e os fundamentos, com base nos quais o acórdão recorrido manteve tal responsabilidade passiva solidária, concluindo-se nos seguintes termos:

28. Correta a responsabilização (solidária) do Sr. Alberto Correia, com fundamento no art. 135 do CTN, uma vez que, ao tentar encobrir o real negócio, por meio de atos formalmente legais, mas simulados, como explicado, tentou encobrir do fisco a ocorrência de fato gerador, o que caracteriza sonegação, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, e de consequente infração de lei, nos termos do caput do referido art. 135 do CTN.

Observa-se, portanto, que tanto a Fiscalização como a DRJ concluem pela ocorrência de responsabilidade passiva solidária. Todavia, fundamentam seu entendimento nas disposições do art. 135 do CTN, que trata, em realidade, da responsabilidade tributária de terceiros, *verbis*:

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

*I - as pessoas referidas no artigo anterior;*

*II - os mandatários, prepostos e empregados;*

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

Verificando o contexto em que transcorreram os fatos em questão, é possível concluir que a fundamentação correta, no caso, está prevista nas disposições do art. 124 do CTN, a seguir transcritas:

*Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

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

(...)

*Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.*

O fato de o devedor solidário ser sócio diretor da empresa DIPIL e ser acionista majoritário remanescente na empresa ALG evidencia que, Alberto Correia apresentava-se como pessoa diretamente interessada na situação que constituía o fato gerador da obrigação tributária principal. Isto é, em comum interesse com a Recorrente, DIPIL, detinha pleno interesse que ocorresse a menor tributação possível sobre os ganhos auferidos na venda da ALG, como de fato procedeu, recebendo os direitos e titularidade sobre os registros dos produtos químicos e os vendendo, como se propriedade particular sua fosse.

Na forma retro demonstrada, a operação somente encontraria respaldo legal se concretizada, por meio da real titular de tais direitos, a DIPIL. De modo que, a forma como se realizou a alienação em questão leva à conclusão de que o sócio diretor, Alberto Correia detinha reais interesses comuns na forma do transcrito art. 124, parágrafo único.

Com base em tais fatos e fundamentos, **mantenho a responsabilidade passiva solidária do sócio diretor, Alberto Correia.**

#### **Alegação quanto à não incidência da taxa SELIC para atualização de débitos fiscais**

A Recorrente ainda alegou que não seria devida a aplicação da Taxa SELIC na atualização de créditos tributários administrados pela Administração Tributária Federal.

O acórdão recorrido conclui pela aplicabilidade da SELIC, com fundamento nas disposições do § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.

Além da expressa previsão legal, cabe registrar que aplica-se ao presente, a Súmula Carf nº 4, aprovada pela Portaria CARF nº 106, de 21/12/2009, *verbis*:

*Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais."*

Assim, também não há como acolher tais razões da Recorrente, mantendo-se a exigência dos juros moratórios calculados com base na taxa SELIC, inclusive sobre a multa de ofício qualificada.

Ainda nessa matéria, a Súmula Carf nº 2, a seguir transcrita, afasta a possibilidade de o Carf apreciar alegação de inconstitucionalidade de lei, *verbis*:

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

#### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Processo nº 10920.723414/2014-96  
Acórdão n.º **1302-002.389**

**S1-C3T2**  
Fl. 437

---

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil



## Voto Vencedor

Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa – Redator designado.

Com a devida vênia, discordo do entendimento do Ilustre Relator. Vejamos os motivos:

A fiscalização no Termo de Verificação Fiscal discorreu sobre o caso ora analisado da seguinte forma, *verbis*:

*23/06/2010 - É criada a empresa ALG PRESERVANTES DE MADEIRA LTDA, CNPJ 12.120.144/0001-60, com capital social de R\$ 2.000,00, integralizado por Geraldina Maria Bona Correia (R\$ 98,00 em moeda corrente), Alberto Correia (R\$ 102,00 em moeda corrente) e Indústria Química DIPIL Ltda. (R\$ 800,00 em moeda corrente e R\$ 1.000,00 mediante a cessão e conferência à sociedade dos direitos relativos a titularidade do registro dos produtos MADEPIL TRI 90 e MADEPIL AC 40, COM REGISTRO no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente - IBAMA e no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI).*

*18/10/2010 - Primeira alteração cadastral. DIPIL transfere sua participação na sociedade para os demais sócios, na seguinte proporção: 918 quotas para Alberto Correia e 882 quotas para Geraldina Maria Bona Correia (transferência aprovada em reunião de quotistas realizada em 28/06/2010 - cinco dias após a constituição da mesma).*

*INDÚSTRIA QUÍMICA DIPIL LTDA. CNPJ 78.175.189/0001*

*ATA DE REUNIÃO DE QUOTISTAS REALIZADA EM 28 DE JUNHO DE 2010.*

*DATA: 28/06/2010; HORA: 10:00h; LOCAL: sede social da Sociedade localizada na cidade de Massaranduba/SC, na Rodovia Guilherme Jensen SC 413, s/n2, Km 13, Bairro Industrial, CEP 89108-000; PRESENÇAS: sócios representando a totalidade do capital social; MESA DIRIGENTE: Presidente: ALBERTO CORREIA, Secretária: GERALDINA MARIA BONA CORREIA; DELIBERAÇÕES TOMADAS POR UNANIMIDADE: (conforme ordem do dia):*

*1º) Autorizada a lavratura da presente ata em forma de sumário;*

*2º) Aprovada a redução do Capital Social da Sociedade em 1.800 (mil e oitocentas) quotas de capital, no valor nominal de R\$ 1,00 (um real), cada uma, com conseqüente redução do capital social no valor de R\$ 1.800,00 (mil e oitocentas reais), na proporção da participação dos sócios, em virtude de o mesmo ser excessivo em relação ao objeto social da Sociedade, nos termos do art. 1.082, II, da Lei n.º 10.406 de 10.01.2002;*

*3º) O montante reduzido será restituído aos sócios ALBERTO CORREIA e GERALDINA MARIA BONA CORREIA, na proporção de suas participações no capital social, mediante a entrega de 1.800 (mil e oitocentas) quotas da*

*Sociedade ALG PRESERVANTES DE MADEIRA LTDA., pessoa jurídica brasileira de direito privado (...)*

*01/12/2010 - Segunda alteração cadastral. A sócia Geraldina Maria Bona Correia retira-se da sociedade transferindo suas 980 quotas para o sócio Alberto Correia que passa ter a integralidade das 2000 quotas da empresa.*

*29/03/2011 - Terceira alteração cadastral. O sócio Alberto Correia retira-se da sociedade, transferindo suas ações, por R\$ 9.300.000,00 para a empresa Tecnologia de Madeiras Brasileiras Participações Ltda., CNPJ 12.402.388/0001-36. A denominação da sociedade é alterada para Tecnologias de Madeiras Brasileiras Comércio de Preservantes Ltda. Alberto Correia declara como Ganho de capital a alienação efetuada recolhendo imposto a alíquota de 15%*

*No contrato de compra e venda apresentado podemos destacar algumas cláusulas que demonstram a real operação ocorrida:*

*CONSIDERANDO QUE:*

*a) (...)*

*b) o objeto social da DIPIL consiste na fabricação, comercialização, importação e exportação de defensivos agrícolas, inseticidas, fungicidas, pesticidas, produtos domissanitários e produtos de limpeza, produtos veterinários e preservantes de madeira para uso em geral;*

*c) a Compradora deseja comprar da DIPIL apenas o seu negócio de preservantes de madeiras, o qual inclui o respectivo setor relacionado ao CCA (Arseniato de Cobre Cromatado), mais precisamente os preservantes de madeira para uso em geral e comercializados pela Sociedade, Madepil TRI-90 e Madepil AC-40, além da respectiva lista de clientes conforme Anexo 7.19 ao presente Contrato ("Negócio").*

*d) a fim de implementar a negociação pretendida, o Vendedor está realizando uma reestruturação societária, através da qual (i) o Vendedor constituiu a Newco juntamente com a DIPIL, que foi constituída para segregar o Negócio, (ii) a DIPIL contribuiu para o capital social da Newco mediante conferência dos direitos relativos à titularidade dos ativos relacionados ao Negócio, conforme listados no Anexo D ("Ativos"), que foram transferidos da DIPIL para a Newco pelo seu valor contábil, e (iii) o Vendedor realizou uma redução de capital da DIPIL, por meio da qual o Vendedor recebeu quotas da Newco detidas pela DIPIL, de acordo com as disposições previstas na Cláusula II abaixo (doravante denominada "Reestruturação Societária");*

*(...)*

*Com base em tais elementos da operação, a Fiscalização assim concluiu:*

Resta evidente que todo o valor da ALG decorre do valor comercial dos registros e das marcas dos dois produtos, de modo que a intenção da Indústria Química DIPIL sempre foi vender essas marcas, tendo engendrado uma sucessão de atos para ocultar a ocorrência do fato gerador e evitar o pagamento de tributos na pessoa jurídica (DIPIL), à alíquota mais gravosa de 34% (IRPJ + CSLL). Ressalte-se que a ALG Preservantes de Madeira Ltda. permaneceu inativa durante todo o ano de 2010, o que reforça o argumento de falta de propósito negocial na sua constituição.

*Em consulta ao SPED NF eletrônica verificamos que a ALG Preservantes de Madeira Ltda. somente começou a emitir nota fiscal de vendas a partir do momento em que foi negociada, ou seja, final de março de 2011. Portanto, uma empresa que foi criada com capital social de R\$ 2.000,00, antes mesmo de realizar qualquer atividade passou a valer mais de 9 milhões de reais.*

Veja-se que a questão central da presente autuação, diz respeito a ausência de propósito negocial na operação levada a cabo pela autuada, pois, segundo a fiscalização “a intenção do contribuinte sem foi vender as marcas pertencentes pela ALG, encobrindo a tributação mais gravosa de 34% (IRPJ e CSLL).”

Como visto, a autuação baseia-se na necessidade de existência de propósito negocial para realização de operações societárias. Aqui, a controvérsia se desdobra na possibilidade das Autoridades Administrativas, quando da análise das operações de reestruturação societária que originaram o ganho de capital – mais especificamente a operação que possibilitou a venda de participação societária – possam entrar na motivação do contribuinte para proceder de tal forma. Assim, as Autoridades verificariam se as mesmas estariam providas de algum propósito negocial, podendo, conforme o caso, desconstituí-las, requalificá-las, e tributar o ganho de capital na pessoa jurídica ao invés da física, pois a tributação sobre a primeira é maior, etc.

Pois bem, a despeito da clara insegurança jurídica que a análise da motivação dos contribuintes em situações como a descrita acima, ou seja, apesar do contrassenso que seria permitir aos julgadores deste Conselho que averiguassem o intuito daqueles que agiram em conformidade com a lei tributária, o assunto merece uma análise mais detida.

Em sua marcante tese de doutoramento (“Teoria da Imposição Tributária”, Ed. Saraiva, 1983) Ives Gandra da Silva Martins, apresentou pela primeira vez, à luz do direito tributário moderno, que o tributo correspondia a uma norma de rejeição social.

Na sua brilhante obra, argumentou que a norma tributária não goza da mesma aceitação que normas como a do direito à vida. Neste sentido, chegou à conclusão de que, quanto à norma tributária, tratava-se de norma de restrição de direitos em favor da sobrevivência do Estado, retirando da sociedade parcela daquilo que produz, objetivando o preenchimento das finalidades públicas.

A norma de rejeição social implica sempre restrição de direitos. No mesmo sentido, a norma tributária implica restrição do direito à propriedade, aos rendimentos e ganhos do trabalho e capital e proventos de qualquer natureza, razão pela qual os princípios pertinentes à norma de rejeição social são igualmente aplicáveis à norma tributária.

Na vanguarda de tais princípios, estão aqueles que compõem o primado da legalidade, estes: o princípio da estrita legalidade (apenas o que estiver plenamente desenhado na lei obriga), da tipicidade fechada (impõe que o legislador preveja, na maior medida do possível, os aspectos necessários à constituição do fato gerador) e o princípio da reserva da lei (vincula a imposição tributária à reserva de lei formal, entendida como aquela elaborada com participação precípua da representação popular).

Para o debate em tela, me reservo à análise do princípio da estrita legalidade que, em outras palavras, decorre do caráter de restrição imputados tanto à Administração quanto ao Administrado. Sobre o referido princípio Hely Lopes Meirelles (*Direito Administrativo Brasileiro*. 35ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 41.) expressa:

*“A legalidade, como princípio de administração (CF, art. 37, caput), significa que o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso.*

*A eficácia de toda a atividade administrativa está condicionada ao atendimento da Lei e do Direito. É o que diz o inc. I do parágrafo único do art. 2º da Lei n. 9.784/99. Com isso, fica evidente que, além da atuação conforme à lei, a legalidade significa, igualmente, a observância dos princípios administrativos.”*

Como exposto, o princípio da estrita legalidade aplicado à Administração, compreende a ideia de subordinação da Administração Pública às leis, sendo que esta somente poderá fazer aquilo determinado em lei, e não aquilo que a lei expressamente proibir.

Estando, o ato administrativo, estritamente aprisionado aos quadrantes da lei, não cabe à Administração adentrar na motivação do particular em proceder conforme os ditames legais. A alegação de “inexistência de propósito negocial” advém de construção jurisprudencial estrangeira que não encontra validade no nosso Ordenamento Jurídico, justamente por conflitar com uma gama de princípios, como o da Legalidade Tributária, descrito acima, além de outros princípios como a livre de iniciativa e iniciativa, estes últimos provenientes da Ordem Econômica.

Neste sentido, colaciono as seguintes ementas provindas de Acórdãos deste Conselho:

*PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. PROPÓSITO NEGOCIAL. EMPRESA VEÍCULO.*

*Os dispositivos legais concernentes ao registro e amortização do ágio fiscal não vedam que as operações societárias sejam realizadas, única e exclusivamente, com fins ao aproveitamento do ágio. Bem como, nota-se que tal regra não está presente em nenhum outro dispositivo legal de nosso sistema jurídico, seja nacional ou federal. Neste tom, registra-se, nenhuma norma pátria veda que a realização de negócios tenha por finalidade a redução da carga tributária - de forma lícita. É o que se observa no §3º, art.*

---

*2 o da Lei das SA, o qual dispõe que a companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades (empresa veículo), também, como forma de beneficiar-se de incentivos fiscais.*

*Some-se a tal assertiva o fato de que a contribuinte possuía motivação negocial, clara, posto que encontrava-se impedida, por regras da ANEEL, de realizar a incorporação diretamente. Motivo pelo qual se valeu de uma empresa veículo. (Acórdão nº 1302-001.978; Relatora: Talita Pimenta Felix; Data da Sessão: 14/09/2016)*

#### *REQUISITOS PARA DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO. EXISTÊNCIA DE PRÓPÓSITO 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.*

#### *UTILIZAÇÃO DE EMPRESA-VEÍCULO. LEGALIDADE. MANUTENÇÃO DA DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO.*

*A utilização de empresa-veículo que viabilize o aproveitamento do ágio, por si só, não desfigura a operação e invalida a dedução do ágio, se ausentes a simulação, dolo ou fraude. (Acórdão nº 1201-001.507; Relator: Luis Fabiano Alves Penteado; Data da Sessão: 14/09/2016).*

As ementas acima são contundentes ao afirmarem que a existência de propósito negocial seria apenas um “plus” para demonstrar a validade e lisura das operações societárias; não havendo fundamento para a referida exigência no âmbito da legalidade, nem cabendo à Administração realizar exigências diversas das previstas em lei.

Neste ponto, é importante pontuar que a lei tributária assume seu atributo de imperatividade quando constatada a ocorrência do fato jurídico tributário, não tolerando outra conduta do sujeito passivo que não o adimplemento da obrigação tributária, sob pena de sanção punitiva.

Contudo, a imperatividade da lei tributária reside, justamente, no consequente de sua norma, ou seja, na obrigação do sujeito passivo em recolher um valor exprimível em moeda ao sujeito ativo da prestação. Esta obrigação decorre da verificação de um fato ocorrido em determinada local e tempo, e constituída por meio do lançamento tributário. Assim, se o atributo imperativo da lei tributária está em seu consequente, conclui-se que somente haverá fraude à referida lei, se seu comando (recolher tributo) for frustrado por quem incorra no fato jurídico tributário.

Não existe, contudo, qualquer comando imperativo no antecedente da norma tributária obrigando o particular a incorrer no fato jurígeno tributário, sendo ele livre para organizar-se da forma que, licitamente, lhe oferte menor oneração.

Por outro lado, é importante ressaltar que mesmo os atos procedidos pelo contribuinte em plena atenção às disposições legais podem ser desconsiderados uma vez constatada a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo, ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, isto é, quando se comprove que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação.

Ocorre que, o ato cujo efeito é consoante o ordenamento, não pode ser considerado como abusivo. O legislador tributário, não desconsidera o fato de o contribuinte buscar uma maneira menos onerosa de conduzir seus negócios, seja por motivos tributários, societários, econômicos ou quaisquer outros. A liberdade de iniciativa e auto-organização de que dispõe a iniciativa privada é uma garantia constitucionalmente assegurada que, como tal, não deve sofrer restrições.

Assim, se o legislador emite norma que permite que o contribuinte aliene seu ativo/participação societária na pessoa física ou jurídica, a opção em vender pela pessoa física não pode ser considerada resultado abusivo!

Por isso, discordo da afirmação ínsita na decisão recorrida, quando afirma que “...o direito de auto-organização não existe para que os contribuintes paguem menos impostos, devendo ser exercido com algum propósito extratributário, a fim de que eventual supressão de tributos seja oponível ao Fisco.” (Acórdão de Impugnação)

À vista do exposto, tendo os atos sido procedidos em conformidade com a lei; não havendo fraude, dolo ou simulação na execução dos mesmos, e não sendo dada a análise quanto à existência, ou não, de propósito comercial, considero indevida a tributação do ganho de capital na empresa ora recorrente, bem como a qualificação da multa de ofício.

Assim, voto no sentido de DAR provimento ao recurso voluntário.

Por fim, cabe esclarecer, que restam prejudicados a análise dos demais argumentos suscitados pela autuação, em virtude do provimento integral do recurso voluntário do contribuinte no que se refere ao mérito da autuação.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa

Processo nº 10920.723414/2014-96  
Acórdão n.º **1302-002.389**

**S1-C3T2**  
Fl. 444

---