



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10920.723414/2014-96  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9101-004.506 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 6 de novembro de 2019  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** INDÚSTRIA QUÍMICA DIPIL LTDA.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2011

ART. 22 DA LEI Nº 9.249, DE 1995. TRANSFERÊNCIA DE BEM OU ATIVO AO SÓCIO RETIRANTE. VALOR CONTÁBIL OU DE MERCADO. PREMISSAS.

I - Transferência do bem ou ativo ao sócio retirante, desde que em situação específica, qual seja, a título de devolução de participação no capital social, pode dar-se a valor de mercado ou a valor contábil.

II - Caso transferido a valor de mercado para o sócio, a tributação do ganho de capital recai sobre a pessoa jurídica que detinha o investimento.

III - Caso o ativo seja transferido a valor contábil (sem se considerar eventuais ajustes decorrentes de avaliação a valor justo, previstos a partir da Lei nº 11.638, de 2007), não se fala em tributação da pessoa jurídica que detinha o investimento. Muda-se o foco para o sócio que recebe o bem ou ativo, o qual cabe informar na declaração de bens correspondente o valor do investimento que passou a deter pelo preço que lhe foi repassado pela pessoa jurídica.

IV - A transferência a valor contábil proporciona um diferimento da tributação do ganho de capital, que somente será apurado se e quando o sócio que recebeu o investimento promover sua realização. Nesse contexto, a transferência de bens ao sócio não se pode dar por mera liberalidade, concretizando-se apenas na condição de devolução de participação no capital societário, nos termos das hipóteses no qual se admite a redução do capital social predicada pelos arts. 1082 e 1084 do Código Civil, com base no art. 173 da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei da S/A).

V - A devolução do capital social tratada pelo art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995, a valor contábil ou de mercado, ocorre somente se atendida condição específica relativa a redução do capital social, que deve estar devidamente motivada. Apenas se demonstrados os reais motivos da alteração do capital social, a devolução pode ocorrer, inclusive a valor contábil

VI - Trata-se de alternativa que possibilita um diferimento na tributação do ganho de capital, precisamente porque se buscou não impor um ônus tributário em uma situação no qual se depara a pessoa jurídica com a necessidade de

promover uma diminuição no seu capital social (em razão de perdas irreparáveis ou excesso de capital em relação ao capital social), em situações específicas para a sua preservação.

**DESVIRTUAMENTO. BUSCA DE INCIDÊNCIA ARTIFICIAL DO ART. 22 DA LEI Nº 9.249, DE 1995. OPERAÇÃO SEPARA-SEM-SEPARAR. NOVA VERSÃO DO CASA-SEPARA.**

I - Há desvirtuamento da norma prevista no art. 22 da Lei nº 9.249, quando se busca deliberadamente a incidência artificial mediante operações societárias visando exclusivamente se esquivar integral ou parcialmente do ganho de capital, concretizando-se a operação “separa-sem-separar”, uma nova versão da antiga operação “casa-separa”.

II - O ativo objeto de alienação da pessoa jurídica é transferido para o sócio retirante (ou seja, há uma separação entre o ativo e a pessoa jurídica), por meio de uma devolução de capital social artificial, sem se demonstrar a efetiva ocorrência de situação de perdas irreparáveis ou capital excessivo em relação ao objetivo da sociedade empresária.

III - Precisamente esse ativo que foi objeto de separação da pessoa jurídica, na devolução de capital, é alienado para o adquirente pelo sócio retirante, que tem uma tributação mais favorável do que a pessoa jurídica antes detentora do ativo. Na realidade, o ativo nunca se “separou” da pessoa jurídica. Foi transferido artificialmente para que pudesse ser alienado por um sujeito passivo com tributação mais favorável. De fato, nunca se separou da pessoa jurídica de fato. Separou-se da pessoa jurídica sem ter efetivamente se separado, porque a transação se deu, efetivamente, entre a pessoa jurídica que originariamente detinha o ativo e o adquirente, e não entre o sócio retirante e o adquirente.

**REGRESSIVIDADE NO SISTEMA TRIBUTÁRIO. AGRAVAMENTO.**

Operações como o “casa-separa” e o “separa-sem-separar” agravam a regressividade do sistema tributário. Contribuintes que engendram tais operações aportam, em termos proporcionais, um valor menor de impostos e contribuições do que o cidadão comum, submetido à tributação indireta que consome parcela substancial dos seus rendimentos. Para se esquivar da tributação de ganho de capital, são construídas reorganizações societárias cuja realidade não faz parte da maior parte da coletividade, que, quando tem que alienar o ativo, o faz diretamente, ou seja, a pessoa física “A” vende o ativo para a pessoa física “B”, sem nenhum intermediário, e apura o ganho de capital se for o caso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Lívia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), que não conheceram do recurso e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Lívia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por voto de

qualidade, (i) quanto à qualificação da multa, em determinar o retorno dos autos para o colegiado de origem, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura (relator), Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Lívia De Carli Germano e Amélia Wakako Morishita Yamamoto, que se opuseram ao retorno desta matéria; e (ii) quanto à responsabilidade tributária e (iii) incidência de juros, por unanimidade de votos, em determinar o retorno dos autos para o colegiado de origem. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura – Relator

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial (e-fls. 446/469) interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1302-002.389 (e-fls. 422/443), pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 17/10/2017, no qual foi dado provimento ao recurso voluntário interposto por INDÚSTRIA QUÍMICA DIPIL LTDA. (“Contribuinte”).

Assim foi ementada a decisão recorrida:

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.

### **Resumo Processual**

A autuação fiscal (e-fls. 03/30 e 304/316), de IRPJ/CSLL, relativa ao ano-calendário de 2011, trata de ganho de capital decorrente da alienação da pessoa jurídica ALG Preservantes de Madeira Ltda (“ALG”). A ALG foi constituída com capital social de R\$2.000,00 integralizado pelos sócios pessoa física Alberto Correia e Geraldina Maria Bona Correia, e pessoa jurídica Indústria Química DIPIL Ltda (“DIPIL”) que integralizou sua participação mediante cessão e conferência dos direitos relativos à titularidade e registro dos produtos MADEPIL TRI 90 e MADEPIL AC 40. Na sequência, a DIPIL transfere para Alberto Correia a sua participação na ALG mediante redução de capital pelo valor contábil das quotas, e a sócia Geraldina Maria Bona Correia transfere sua participação para o sócio Alberto Correia. Concluindo, Alberto Correia aliena suas ações por R\$9,3 milhões para a pessoa jurídica Tecnologia de Madeiras Brasileiras Participações Ltda (“MADEIRAS BRASILEIRAS”), tendo oferecido à tributação o ganho de capital apurado por pessoa física (alíquota de 15%). A Fiscalização contesta que as operações societárias tiveram por objetivo deslocar a sujeição passiva da pessoa jurídica (IRPJ e CSLL perfazendo 34%, sendo o real alienante a DIPIL) para a pessoa física, e efetua o lançamento de ganho de capital para aplicar a tributação devida para a pessoa jurídica. Foi lavrado termo de sujeição passiva indireta com base no art. 135 do CTN para Alberto Correia. Foi qualificada a multa de ofício (150%).

A Contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 322/343), que foi julgada improcedente (e-fls. 357/364) pela primeira instância (DRJ).

A Contribuinte interpôs recurso voluntário (e-fls. 371/395). A segunda instância (turma ordinária do CARF) deu provimento ao recurso (e-fls. 422/443).

Foi interposto recurso especial pela PGFN (e-fls. 446/469), que foi admitido pelo despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 473/483).

Cientificada, a Contribuinte não apresentou contrarrazões (e-fl. 491).

A seguir, maiores detalhes sobre a fase contenciosa.

### **Da Fase Contenciosa.**

A contribuinte apresentou impugnação, que foi julgada improcedente pela 3ª Turma da DRJ/Recife, no Acórdão n.º 11-50.643, conforme ementa a seguir.

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.

Foi interposto recurso voluntário pela Contribuinte. A 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 17/10/2017, no Acórdão n.º 1302-002.389, deu-lhe provimento.

Foi interposto recurso especial pela PGFN, apresentado como paradigmas os acórdãos n.º 1301-001.113 e 1301-002.609. Aduz que os precedentes não admitiriam a redução de capital mediante devolução aos sócios da participação societária pelo valor contábil, nos termos do art. 22 da Lei n. 9.249/95, quando a operação não tenha substância e se concretiza apenas com o fim de reduzir tributos. Aduz que nos presentes autos as operações carecem de propósito negocial e de substância, consistindo em atos artificiais e simulados, sendo que do exame dos documentos resta evidente que todas as operações realizadas teriam por objetivo a venda das marcas dos produtos “Madepil TRI90” e “Madepil AC40”. Discorre que a ALG não teria registrado qualquer atividade antes de sua negociação, tendo sido constituída com capital social de R\$2.000,00, e antes mesmo de realizar qualquer atividade passou a valer mais de 9 milhões de reais, sendo o objeto de alienação. Aduz que houve um desvirtuamento da redução de capital, não se consumando as hipóteses de redução de capital do art. 173 da Lei das S.A. c/c art. 1.082 do Código Civil, vez que são excepcionais as situações no qual uma sociedade pode reduzir o seu capital, apenas nos casos de absorção de prejuízos e de capital excessivo, o que não teria ocorrido no caso concreto. Afirma que o cenário encontrado pela Fiscalização teria apontado para uma redução de capital como uma etapa de um planejamento tributário, e não como um ato societário realizado para adequar o capital social às atividades da pessoa jurídica – “capital excessivo” –, como determina a legislação societária. Conclui que a reorganização não teria tido propósito negocial, e que teria restado apenas a intenção de implementar um planejamento tributário, cujo objetivo era reduzir a tributação do ganho de capital proveniente da alienação da INDÚSTRIA QUÍMICA DIPIL LTDA. Entende que a autoridade fiscal questionou as operações de redução de capital da INDÚSTRIA QUÍMICA DIPIL LTDA, cujo propósito negocial teria sido apenas viabilizar a venda de ativos da DIPIL por meio da venda da ALG PRESERVANTES DE MADEIRA LTDA pelo sócio pessoa física. Requer que o recurso seja admitido e provido para reformar a decisão recorrida e restabelecer a decisão da DRJ.

A Contribuinte não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

A matéria devolvida em sede contenciosa diz respeito a **ganho de capital apurado a partir de reorganizações societárias empreendidas pela Contribuinte para alienar ativo**, e consiste dizer se as operações teriam amparo em face ao disposto no art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995, o que poderia ensejar a transferência da tributação da pessoa jurídica (Contribuinte, alíquota de IRPJ e CSLL perfazendo 34%) para o sócio pessoa física (IRPF de 15%).

Início o exame de admissibilidade.

O despacho de exame de admissibilidade apresentou com clareza a divergência na interpretação da legislação tributária, requisito específico previsto no art. 67, Anexo II do RICARF para o conhecimento do recurso, com base no paradigma nº 1301-002.609, como se pode observar do excerto transcrito.

Declara a Recorrente que os acórdãos confrontados tratam de sequência de operações societárias que resultaram na redução do capital pela fiscalizada e entrega de ativos à sua sócia ou controladora, a título de devolução de sua participação no capital social, avaliados por valor contábil e que os mesmos discutem se tratar-se-ia de planejamento tributário lícito ou de articulação artificial, sem propósito negocial, para reduzir ilicitamente a carga tributária.

Acrescenta que o acórdão recorrido entendeu que essa redução de capital efetuada mediante devolução de ativos pelo valor contábil é legal e que o fato de os acionistas planejarem a redução de capital visando fim diverso (alienação de suas ações a terceiros ou outros objetivos negociais), de forma a reduzir a carga tributária, não caracteriza simulação ou planejamento ilícito.

Enquanto que o paradigma teria adotado entendimento diverso, segundo o qual *a mera regularidade formal das operações societárias não lhes confere validade para obstar uma incidência tributária, quando a formalidade jurídica não reflète expressão fidedigna da realidade.*

Transcreveu trechos do segundo paradigma nº.1301-002.609, dos quais merece destaque as seguintes passagens:

### Paradigma:

*A presente discussão reside na seqüência de operações societárias que resultaram na redução do capital pela fiscalizada e entrega de ativos a sua controladora, a título de devolução de sua participação no capital social, avaliados por valor contábil.*

(...)

*Penso que a mera regularidade formal das operações societárias, de acordo com nossa CF e leis pertinentes, não lhes confere validade para obstar uma incidência tributária, quando a formalidade jurídica não reflète expressão fidedigna da realidade.*

Assim, ainda que a estrutura aparente das operações societárias empregadas subsuma-se ao arcabouço legal que geraria menor ônus, cabe ao Fisco investigar se a estrutura adotada foi legítima e se o seu regime jurídico foi observado. Ou seja, para a prevalência dessas estruturas é necessário que haja causa jurídica e sua coerência com o conteúdo e a forma utilizada.

*No caso sob análise, apesar de ter sido registrado a redução do capital social na empresa autuada e devolução de capital à empresa controladora, que, posteriormente alienou sua participação societária ao Banco Matone, o que se vê dos autos, em face das provas coletadas pela fiscalização, é que na realidade, a controladora foi utilizada como interposta pessoa para a alienação das ações.*

(...)

*Desta maneira, não há reparos a fazer à decisão recorrida, que negou provimento, nesta parte, à defesa apresentada, pois, pelo que se vê, restou devidamente comprovado que o ato que antecedeu a formalização do negócio foi simulado e realizado através de fraude à Lei Societária e à Lei Tributária, provocando a redução indevida no resultado auferido pela empresa autuada no ano-calendário de 2009.(grifo nosso)*

A partir do cotejo realizado pela Recorrente, constata-se a existência de situações fáticas semelhantes, na medida em que, em ambos os casos, tratou-se de redução de capital da autuada, através da devolução de bens e direitos a sócios pelo valor contábil, e posterior alienação com redução da incidência tributária sobre o ganho de capital.

Ainda no que tange à situação fática, constata-se que em ambos os casos, a autoridade fiscal considerou que os atos de reorganização societária, se analisados individualmente, atendiam ao arcabouço legal, mas não admitiu que o propósito negocial ou a *causa jurídica* do negócio pudesse ser apenas a redução da incidência tributária do ganho de capital e, por conseguinte, efetivou o lançamento.

Todavia, diante de situações fáticas semelhantes, no acórdão recorrido reconheceu-se a legalidade da redução de capital efetuada mediante devolução de ativos pelo valor contábil e que não cabe ao Fisco a análise do propósito negocial, posto que se trata de *construção jurisprudencial* sem validade no ordenamento jurídico pátrio. Enquanto que no paradigma restou consubstanciado que houve a prática de negócio simulado e planejamento tributário abusivo para alienação de bens, mantendo-se o lançamento do IRPJ e da CSLL com multa qualificada.

No recorrido, o Colegiado concluiu que a redução de capital efetuada, mediante devolução aos sócios de bens, pelo valor contábil não caracterizava negócio simulado, e que os atos procedidos pelo contribuinte estavam conforme os ditames legais. Contrariamente, o paradigma consignou entendimento de que a autuada promoveu de fato uma alienação por intermédio de outra pessoa através de operações sem propósito negocial.

**Tanto o recorrido quanto o paradigma tratam de operações societárias no qual se buscou a incidência da hipótese prevista no art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995, para se justificar a transferência de titularidade de ativo que seria objeto de alienação.**

Em ambos os casos a acusação recai sobre a utilização de um interposto alienante que se beneficiaria de uma tributação de ganho de capital mais favorável do que o alienante de fato. No caso do paradigma, o interposto alienante era pessoa jurídica com estoque de prejuízos fiscais e base negativa de CSLL e por isso reduziu o ganho de capital apurado em razão da alienação do ativo. Em relação ao recorrido, o interposto alienante era pessoa física, no qual recai alíquota de ganho de capital (IRPF 15%) menor do que a alíquota incidente sobre o alienante de fato (pessoa jurídica residente no Brasil, sujeito a IRPJ e CSLL perfazendo o total de 34%).

Assim sendo, o paradigma n.º 1301-002.609 mostra-se apto a demonstrar a divergência na interpretação da legislação tributária.

Em relação ao outro paradigma, n.º 1301-001.113, não tratou da incidência do art. 22 da Lei n.º 9.249, de 1995, ou seja, discorreu sobre situação jurídica distinta dos presentes autos. Ainda que tenha tratado de ganho de capital, discute-se situação no qual o ativo objeto de alienação foi transferido para o interposto alienante, sendo que tal transferência foi efetuada mediante a subscrição e integralização de ações (ativo) com ágio. Assim, questionou-se qual seria a base de cálculo para apuração do ganho de capital, se o valor antes da reavaliação (quando era propriedade do alienante real) ou depois da reavaliação (de propriedade do interposto alienante). O voto foi no sentido de que o ganho de capital deveria ser apurado em face da operação entre o alienante real e o adquirente.

No caso, não se mostra possível efetuar um teste da aderência, no sentido de verificar como o Colegiado do paradigma interpretaria o caso tratado nos presentes autos, vez que não se apreciou operação calcada com fulcro no art. 22 da Lei n.º 9.249, de 1995.

De qualquer forma, para que o recurso seja conhecido, basta que se apresente apenas um paradigma para demonstrar a divergência, requisito que foi atendido com o Acórdão n.º 1301-002.609.

Diante do exposto, adoto as razões apresentadas pelo despacho de exame de admissibilidade e-fls. 473/48, em relação ao paradigma n.º 1301-002.609, para **conhecer do recurso especial da PGFN**.

Passo ao exame do mérito.

Vale discorrer brevemente sobre histórico a respeito do art. 22 da Lei n.º 9.249, de 1995, em debate.

Antes da Lei n.º 9.249, de 1995, qualquer negociação envolvendo bens de pessoa jurídica com pessoa ligada (dentro os quais sócios pessoa jurídica ou pessoa física) só poderia efetivar-se com base no valor do mercado do ativo. Caso contrário, poder-se-ia qualificar o fato como distribuição disfarçada de lucros, nos termos do art. 60 do Decreto-lei n.º 1.598, de 1977:

Art 60 - Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica:

I - aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada;

(...)

VII - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros; (Redação dada pelo Decreto-lei n.º 2.065, de 1983)

(...)

§ 3º Considera-se pessoa ligada à pessoa jurídica: (Redação dada pelo Decreto-lei n.º 2.065, de 1983)

a) o sócio desta, mesmo quando outra pessoa jurídica; (Redação dada pelo Decreto-lei n.º 2.065, de 1983)

(...)

§ 4º - Valor de mercado é a importância em dinheiro que o vendedor pode obter mediante negociação do bem no mercado.

O contexto jurídico sofreu alterações com a edição da Lei nº 9.249, de 1995, com a intenção de propiciar um ambiente tributário mais propício para fomentar o crescimento e desenvolvimento da economia, mediante medidas descritas na Exposição de Motivos:

2. A reforma objetiva simplificar a apuração do imposto, **reduzindo as vias de planejamento fiscal**, uniformizar o tratamento tributário dos diversos tipos de renda, integrando a tributação das pessoas e jurídicas, ampliar o campo de incidência do tributo, com vistas a alcançar os rendimentos auferidos no exterior por contribuintes estabelecidos no País e, finalmente, articular a tributação das empresas com o Plano de Estabilização Econômica. (*Grifei*)

Descreve a exposição de motivos sobre as medidas postas no texto da lei no sentido de ajustar as alíquotas do imposto de renda da pessoa jurídica, extinguir a correção monetária do balanço no contexto da desregulamentação da indexação da economia, vedar despesas passíveis de manipulação, introduzir mecanismo de incentivo de investimento em empresas com a introdução dos juros sobre capital próprio cujo pagamento seria dedutível, dispor sobre tributação de lucros no exterior, dispor sobre incorporação, fusão e cisão de sociedades, sobre omissões de receita e **sobre a tributação de ganhos de capital e a avaliação de bens entregues a sócio ou acionista como devolução de participação no capital societário**, tendo como diretriz a redução do planejamento fiscal de caráter abusivo.

Transcrevo a norma em debate, o art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995:

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.

§ 1º No caso de a devolução realizar-se pelo valor de mercado, a diferença entre este e o valor contábil dos bens ou direitos entregues será considerada ganho de capital, que será computado nos resultados da pessoa jurídica tributada com base no lucro real ou na base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido devidos pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado.

§ 2º Para o titular, sócio ou acionista, pessoa jurídica, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão registrados pelo valor contábil da participação ou pelo valor de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica que esteja devolvendo capital.

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

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

Como se pode observar, passou-se a autorizar a transferência de bens e ativo da pessoa jurídica para o seu sócio, mediante avaliação não somente apenas a valor de mercado (como era antes de edição da Lei n.º 9.249, de 1995), mas também a valor contábil, desde que a **título de devolução de sua participação no capital social**.

No caso, uma vez transferido o ativo a valor de mercado para o sócio, a tributação do ganho de capital recai sobre a pessoa jurídica que detinha o investimento (§ 1º). Caso o ativo seja transferido a valor contábil (o presente voto não trata de eventuais ajustes decorrentes de avaliação a valor justo, previstos a partir da Lei n.º 11.638, de 2007), não se fala em tributação da pessoa jurídica que detinha o investimento. Para o sócio que recebe o bem ou ativo, cabe informar na declaração de bens correspondente o valor do investimento que passou a deter pelo preço que lhe foi repassado pela pessoa jurídica, a valor de mercado ou valor contábil.

Observe-se que, caso tenha sido repassado a valor contábil, opera-se um diferimento da tributação do ganho de capital, que somente será apurado se e quando o sócio que recebeu o investimento promover sua realização.

E a **transferência de bens ao sócio não se pode dar por mera liberalidade**. Pelo contrário, apenas na condição de **devolução de participação no capital societário**. Transcrevo novamente o caput do art. 22 da Lei n.º 9.249, de 1995:

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. (*Grifei*)

A condição, **a título de devolução de sua participação no capital social**, não foi posta por acaso.

A devolução de participação no capital societário **opera-se em situações específicas**, no contexto da redução do capital social prevista nos arts. 1082 e 1084 do Código Civil:

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

I - depois de integralizado, se houver perdas irreparáveis;

II - se excessivo em relação ao objeto da sociedade.

Art. 1.083. No caso do inciso I do artigo antecedente, a redução do capital será realizada com a diminuição proporcional do valor nominal das quotas, tornando-se efetiva a partir da averbação, no Registro Público de Empresas Mercantis, da ata da assembleia que a tenha aprovado.

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

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

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

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

Ou seja, a redução do capital **somente** pode ocorrer caso, depois de integralizado, (1) se **houver perdas irreparáveis**, ou (2) se demonstrar que se **encontra excessivo em relação ao objeto da sociedade**.

Isso porque o capital social deve refletir a universalidade, em termos financeiros, que os sócios julgam necessário para a consecução dos objetivos da sociedade empresária. **Não pode ser objeto de alteração sem qualquer critério**; não por acaso, dispõe a legislação sobre condições de ordem material e formal para motivar a modificação. **Não se trata de um valor qualquer, de uma mera formalidade**, mas sim de uma materialidade em consonância com os projetos que a sociedade empresária pretende concretizar, visando sua sobrevivência, desenvolvimento, eventual expansão e retorno do investimento aos sócios.

Discorre Carvalho<sup>1</sup> sobre o artigo:

A preservação da integridade do capital representa, de um lado, forma de manter a estabilidade da sociedade e, de outro, a garantia dos credores relativamente ao cumprimento das obrigações assumidas.

Obviamente que a expectativa, submetida ao teste da realidade, pode não corresponder ao ajustado originariamente. Precisamente para remediar a situação existe a previsão de redução do capital, que, contudo, deve ser motivada, inclusive mediante validação de maioria dos sócios e registro.

Sobre o assunto, dispõe Mamede<sup>2</sup>:

O capital social, viu-se, é definido por um ajuste plurilateral firmado pelos sócios que têm o poder de especificar o *quantum* que julgam necessário para a realização dos fins sociais, quero dizer, o montante *suficiente* do patrimônio a ser empregado para a concretização das atividades negociais e, via de consequência, a produção de sobrevalor, de superávit apropriável pela distribuição periódica de lucros. Justamente por isso, é juridicamente possível estipular-se um montante menor como suficiente, ou seja, descapitalizar a sociedade, passando o valor correspondente para outras rubricas de sua escrituração, inclusive os lucros a serem distribuídos para os sócios. Esse entendimento está positivado no artigo 1.082 do Código Civil, que afirma a possibilidade da redução do capital social se excessivo em relação ao objeto da sociedade. A essa hipótese o dispositivo soma uma outra: a verificação de perdas irreparáveis, a permitir a redução do capital, desde que esteja ele totalmente integralizado. São hipóteses distintas, na forma e no conteúdo, merecendo estudo em apartado; mas, em ambos os casos, contudo, faz-se indispensável uma correspondente modificação do contrato, a exigir a aprovação de sócios que titularizem ao menos 75% do capital social (artigo 1076, I, cominado com os artigos 1.071, V, e 997, III, todos do Código Civil), sendo devidamente levada ao Registro correspondente.

<sup>1</sup> CARVALHOSA, Modesto. Comentários ao Código Civil : parte especial : do direito de empresa (artigos 1.052 a 1.195). v. 13. 2. ed. São Paulo : Saraiva : 2005, p. 293.

<sup>2</sup> MAMEDE, Gladston. Direito empresarial brasileiro : direito societário : sociedades simples e empresárias, v.2. 3. ed. São Paulo : Atlas : 2008, p. 346-347.

Vale dizer que os critérios postos no Código Civil, ao dispor sobre a redução do capital, restringindo-se às situações em que, uma vez integralizado, só poderia ocorrer quando (1) **houver perdas irreparáveis**, ou que se (2) **encontra excessivo em relação ao objeto da sociedade**, não foram postas ao acaso, emanando da fonte posta no art. 173 da Lei nº 6.404, de 1976:

Art. 173. A assembléia-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 assembléia-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. (*Grifei*)

E, sobre a norma, Carvalhosa<sup>3</sup> discorre:

#### PRINCÍPIO DA IMUTABILIDADE DO CAPITAL SOCIAL

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 juris* 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 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]

#### EQUILÍBRIO ENTRE CAPITAL E PATRIMÔNIO

---

<sup>3</sup> CARVALHOSA, Modesto. Comentários à lei de sociedades anônimas, v. 3. 6. ed. rev. e atual. São Paulo : Saraiva : 2014, p. 811-812.

Da mesma forma que o aumento, **a redução, muitas vezes, impõe-se, para manter o equilíbrio entre o capital e o patrimônio**, quando este é insuficiente para cobrir aquele. Até mesmo se recomenda a medida, quando se rompe a relação entre o capital nominal e o patrimônio real de companhia.

Valverde considera a hipótese como “saneamento financeiro, uma operação contábil pela qual a redução do capital se positiva com certa elegância. No mesmo sentido, Batalha: “A redução do capital decorrente de prejuízos constitui medida saneadora, pondo em correlação a cifra lançada no passivo a esse título com os contravalores do ativo”. *(Grifei)*

Como se pode observar, a redução do capital social não se constitui em uma liberalidade a ser tomada em qualquer situação. As hipóteses colocadas pela norma são de caráter especial, (perdas irreparáveis ou excessivo capital em relação ao objeto da sociedade), e vem tutelar o equilíbrio entre o capital e o patrimônio. Eventual redução deve refletir **de fato a realidade econômica e financeira**, em medida de transparência tanto para os acionistas, quanto os credores e para a coletividade.

Assim, a devolução do capital social predicada pelo art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995, a valor contábil ou de mercado, passa inevitavelmente pela devida motivação da redução do capital social da pessoa jurídica. E, demonstrados os reais motivos da alteração do capital social, a devolução pode ser dar inclusive a valor contábil, possibilitando um diferimento na tributação do ganho de capital por parte do sócio retirante e que foi beneficiado pelo recebimento do investimento. Buscou-se não impor um ônus tributário em uma situação específica, sensível, no qual se depara a pessoa jurídica com a necessidade de promover uma diminuição no seu capital social. O diferimento do ganho de capital vem retirar um peso e auxiliar a preservação da pessoa jurídica.

Contudo, não há que se desvirtuar o diferimento da tributação do ganho de capital como se fosse um incentivo para deslocar a sujeição passiva para uma outra pessoa (física ou jurídica) que teria um menor ônus no pagamento do tributo.

Buscou o legislador tutelar pela sobrevivência da pessoa jurídica, retirando-se o encargo de um eventual recolhimento de tributo em uma situação em que se faz efetivamente necessária uma redução do capital social. Contudo, inferir-se que, a partir de tal permissivo, haveria um fomento para qualquer espécie de liberalidade, no sentido de incentivar operações societárias para viabilizar a transferência da sujeição passiva de ganho de capital a ser auferido mediante a realização do ativo que foi transferido para recolher um valor menor ou se esquivar da obrigação tributária, é interpretação que não encontra sustentação no ordenamento jurídico.

O artigo 22 da Lei nº 9.249, de 1995, não proporcionou um “caminho” para buscar uma menor incidência tributária na consecução de um negócio de alienação de um investimento. Permite-se a incidência da norma apenas se atendida condição específica relativa a redução do capital social, que deve estar devidamente motivada e demonstrada.

Estabelecidas as premissas, passo ao exame do caso em tela.

Pretendia a Contribuinte (DIPIL) alienar os ativos (direitos relativos à titularidade e registro dos produtos MADEPIL TRI 90 e MADEPIL AC 40) para a pessoa jurídica MADEIRAS BRASILEIRAS.

Para tanto, criou a empresa ALG, com capital social de R\$2.000,00. A empresa teve o capital social integralizado pelos sócios pessoa física Alberto Correia (R\$102,00) e

Geraldina Maria Bona Correia (R\$98,00), e pela sócia pessoa jurídica DIPIL (R\$1.800,00, sendo R\$1.000,00 mediante cessão e conferência dos ativos que seriam posteriormente alienados).

Ato contínuo, a sócia Geraldina Maria Bona Correia transfere sua participação para o sócio Alberto Correia. A DIPIL transfere para Alberto Correia a sua participação na ALG mediante redução de capital pelo valor contábil das quotas (entendendo estar amparada no art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995).

Em seguida, Alberto Correia aliena suas ações da ALG (pessoa jurídica que detinha os direitos relativos à titularidade e registro dos produtos MADEPIL TRI 90 e MADEPIL AC 40) por R\$9,3 milhões para a pessoa jurídica MADEIRAS BRASILEIRAS. Oferece à tributação o ganho de capital apurado na condição de pessoa física (IRPF na alíquota de 15%).

Como se pode observar, as operações societárias foram no sentido de, deliberadamente, buscar a transferência **artificial** da pessoa jurídica para a pessoa física do ganho de capital.

A artificialidade encontra-se evidente nas manobras efetuadas pela pessoa jurídica. Verifica-se que a incidência ao art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995, não se deu por conta da ocorrência de uma efetiva necessidade de redução do capital social da DIPIL. Pelo contrário, ocorreu porque entendeu a Contribuinte que tinha o “direito” de “estruturar” suas operações de maneira a viabilizar uma tributação por meio da pessoa física. E, em razão de tal interpretação, promoveu uma redução de capital sem nenhum lastro, não demonstrando a concretização de nenhuma das hipóteses do art. 1082 do Código Civil.

Foi desvirtuado por completo a finalidade da lei, que permite que a devolução do capital do sócio possa ser realizada transferindo-se o ativo a valor contábil e, por consequência, proporcionando um diferimento do ganho de capital, que é concedido em situação especial, devidamente delineada pela norma, quando a redução de capital da pessoa jurídica mostre-se necessária e esteja comprovada nos autos. Ou seja, o diferimento do ganho de capital vem no contexto de um auxílio dado à pessoa jurídica que, diante de uma real necessidade de redução de capital, podendo ser feito mediante entrega de bem ou ativo ao sócio retirante a valor contábil (reforçando que, anteriormente, a transferência do ativo ou bem só poderia ser efetivada a valor de mercado, o que resultava em ganho de capital, ou seja, um ônus a mais para a pessoa jurídica que se via diante da necessidade de reduzir seu capital social para manter suas operações).

E nos autos não há uma palavra sobre os motivos pelo qual se deu a redução de capital da pessoa jurídica. Foi efetuada a operação simplesmente porque era a maneira de se transferir os ativos objeto de alienação da pessoa jurídica para a pessoa física, e, com a alienação do ativo, buscar a tributação em face da pessoa física, com alíquota menor.

A Contribuinte busca uma incidência na norma sem nenhum critério, sem demonstrar que a redução de capital era premente e vital para a manutenção da pessoa jurídica.

Constata-se, portanto, que a incidência ao art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995, foi construída artificialmente. Não há que se falar em erro na identificação de sujeito passivo (que, de acordo com a Contribuinte, deveria ser Alberto Correia, a pessoa física que teria alienado a ALG), vez que a transação em debate ocorreu, efetivamente, entre a DIPIL, alienante, e a MADEIRAS BRASILEIRAS, adquirente. E, sendo a DIPIL a real alienante, submete-se à tributação do ganho de capital incidente sobre a pessoa jurídica.

Assim sendo, diante dos argumentos até o momento expostos, firmo convicção plena no sentido de **dar provimento à matéria devolvida pelo recurso especial**.

Vale, ainda, registrar outros aspectos dos presentes autos, na condição de razões de decidir de natureza subsidiária.

O racional adotado visando a diminuição/extinção do ganho de capital buscando-se uma incidência artificial no art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995, guarda grande similitude com uma outra operação clássica, o “casa-separa”.

No “casa-separa”, também havia um ativo que seria objeto de alienação. E, em vez de o alienante transferir diretamente o ativo para o adquirente, valia-se de outra empresa, na qual se tornavam sócios precisamente adquirente e alienante. O alienante integralizava na nova sociedade exatamente o ativo que pretendia alienar, e o adquirente integralizava na nova sociedade exatamente o valor em espécie que iria pagar a aquisição do ativo. Era o “casamento” perfeito. Posteriormente, ocorria a “separação”. A alienante retirava-se da nova sociedade e, em contrapartida à integralização, recebia exatamente o valor em espécie que tinha sido integralizado pela adquirente. Ou seja, entrava na nova sociedade com o ativo que queria alienar, e retirava-se da nova sociedade com o valor que receberia se tivesse alienado o ativo. Enquanto isso, a adquirente também se retirava da nova sociedade, recebendo como contrapartida da integralização o ativo que pretendia adquirir. Era o “casa-separa”, construção artificial para se buscar a fuga do pagamento do ganho de capital do ativo alienado<sup>4</sup>.

No caso em tela, a operação pode ser qualificada como o “separa-sem-separar”. Isso porque o ativo objeto de alienação da pessoa jurídica é transferido para o sócio retirante (ou seja, há uma separação entre o ativo e a pessoa jurídica). Na sequência, precisamente esse ativo, objeto de separação da pessoa jurídica, é alienado para o adquirente pelo sócio retirante, que tem uma tributação mais favorável do que a pessoa jurídica antes detentora do ativo. Como se pode perceber, na realidade, o ativo nunca se “separou” da pessoa jurídica. Foi transferido artificialmente para que pudesse ser alienado por um sujeito passivo com tributação mais favorável. Ou seja, na verdade, nunca se separou da pessoa jurídica de fato. Separou-se da pessoa jurídica sem ter efetivamente se separado, porque a transação se deu, efetivamente, entre a pessoa jurídica que originariamente detinha o ativo e o adquirente, e não entre o sócio retirante e o adquirente. É o “separa-sem-separar”.

Registre-se que, não obstante o fato de que tudo o que foi dito já se mostra suficiente para resolver o litígio, vale dizer que o caso concreto apresenta um agravante, vez que a Contribuinte constituiu uma empresa de papel, a ALG, com capital social de R\$2.000,00, apenas para ser integralizada com os ativos (direitos relativos à titularidade e registro dos produtos MADEPIL TRI 90 e MADEPIL AC 40) que seriam objeto de alienação.

Transcrevo as constatações do Termo de Verificação Fiscal em relação à ALG:

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.

(...)

---

<sup>4</sup> Ver Acórdão nº 9101-002.953.

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.

O absurdo da situação é tão evidente, a fratura é tão exposta, que a “empresa” AL, recém constituída com capital social de R\$2.000,00 (dois mil reais!) **foi objeto de redução de capital**, transferindo-se os ativos que seriam objeto de alienação para o sócio retirante Alberto Correia. E, na sequência, a pessoa física Alberto Correia alienou os ativos por R\$9,3 milhões.

Enfim, vale dizer que tais operações, como o “casa-separa” e o “separa-sem-separar”, vem agravar a regressividade do sistema tributário. Isso porque os contribuintes que engendram tais operações aportam, em termos proporcionais, um valor menor de impostos e contribuições do que o cidadão comum, submetidos à tributação indireta que consomem parcela substancial dos seus rendimentos. Para se esquivar da tributação de ganho de capital, são construídas reorganizações societárias cuja realidade não faz parte da maior parte da sociedade. O cidadão comum, quando tem que alienar o ativo, realiza a operação faz diretamente, ou seja, a pessoa “A” vende o ativo para a pessoa “B”, sem nenhum intermediário, e apura o ganho de capital.

Tenho convicção de que, caso a materialidade ganho de capital estivesse submetido a uma tributação exclusiva, com uma mesma alíquota oponível a todas as pessoas, independente de serem pessoas físicas ou jurídicas, independente do regime de tributação, independente de terem sede ou não no Brasil, não haveriam tantas autuações fiscais tratando do assunto.

Assim sendo, não há reparos a fazer na autuação fiscal, devendo ser dado provimento em relação à matéria.

Cabe o registro de que, na sessão de julgamento, por maioria de votos, o Colegiado acompanhou o presente voto, em relação à matéria **ganho de capital apurado a partir de reorganizações societárias empreendidas pela Contribuinte para alienar ativo**, para dar provimento ao recurso especial da PGFN.

Contudo, em razão do provimento do recurso, deu-se uma **segunda apreciação, de ordem processual**.

Tendo em vista que a decisão recorrida (no presente voto reformada) deu provimento ao recurso voluntário, cabe apreciar se cabe o retorno dos autos para a turma *a quo*, em razão de outras matérias que não teriam sido apreciadas por estarem prejudicadas.

Além da matéria apreciada no recurso especial, consta nos autos ainda a discussão a respeito das matérias (1) qualificação da multa de ofício; (2) responsabilidade tributária com base no art. 135 do CTN do sócio Alberto Correia e (3) incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

E, **nessa segunda apreciação**, fui voto vencido.

Segue o voto.

Na impugnação, as matérias (“1”, e-fls. 359/363), (“2”, e-fl. 363) e (“3”, e-fl. 363) foram enfrentadas. O Colegiado de primeira instância votou no sentido de negar provimento à impugnação.

No recurso voluntário, as matérias (1) e (3) foram trazidas tanto no corpo do recurso quanto no pedido:

#### 4. DOS PEDIDOS

Por todo o aduzido no presente recurso voluntário, requer dignem-se Vossas Senhorias em receber esta peça processual, julgando-a procedente em sua integralidade no sentido de cancelar preliminarmente o auto de infração lavrado pela Autoridade Fiscalizatória, haja vista o equívoco na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária. Não sendo este o entendimento, requer em seu mérito, seja cancelado o auto de infração pela inocorrência de simulação nos procedimentos societários/fiscais realizados pela Recorrente, haja vista o ganho de capital ter ocorrido na pessoa física do Sr. Alberto Correia, e sido este já devidamente recolhido aos cofres Federais. Por último, mantendo-se o auto de infração, requer a desqualificação da multa aplica, por inexistir simulação no ato.

Nesses termos, Pede deferimento.

Sobre o “equívoco na identificação do sujeito passivo” e o “cancelamento do auto de infração”, são matérias que já foram tratadas no mérito do presente voto, vez que dizem respeito à apreciação da hipótese de incidência do art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995, para dizer se o alienante é a pessoa jurídica originariamente detentora do ativo objeto de alienação, ou o sócio pessoa física retirante, exatamente o objeto do recurso especial da PGFN.

Sobre a “qualificação da multa”, matéria devolvida no recurso voluntário, consta no voto vencedor o parágrafo:

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 negocial, **considero indevida** a tributação do ganho de capital na empresa ora recorrente, **bem como a qualificação da multa de ofício.** (Grifei)

Ora, diante do texto, evidencia-se que houve, de fato, uma manifestação expressa do acórdão recorrido sobre a qualificação da multa de ofício.

Por outro lado, poderia surgir a dúvida se, de fato, o Colegiado *a quo* teria se manifestado sobre a questão, porque, primeiro, consta expressamente no pedido do recurso voluntário:

Por último, mantendo-se o auto de infração, requer a desqualificação da multa aplicada, por inexistir simulação no ato.

Poder-se-ia entender que, como a decisão recorrida não manteve o auto de infração, infere-se que não poderia ter apreciado a matéria relativa da qualificação da multa. Transcrevo o dispositivo da decisão recorrida:

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.

Ainda, na ementa da decisão recorrida, não há nenhuma menção à qualificação da multa de ofício.

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.

Ora, são duas interpretações razoáveis. A primeira, no sentido de que o acórdão recorrido manifestou-se sobre a qualificação da multa, vez que consta no parágrafo do voto vencedor o excerto: (...) *considero indevida a tributação do ganho de capital na empresa ora recorrente, bem como a qualificação da multa de ofício*. A segunda interpretação, seria no sentido de que, como não constou da ementa, e o pedido do recurso voluntário seria para apreciar a qualificação apenas se mantido o auto de infração (o que não ocorreu no recorrido), então a decisão da turma *a quo* não teria se manifestado.

Entendo pela prevalência da primeira interpretação. Apesar de não constar em ementa, e de o pedido do recurso voluntário ser no sentido de se apreciar a multa qualificada apenas se a decisão mantivesse o auto de infração (o que não ocorreu no acórdão recorrido), parece-me incontestável a manifestação do voto vencedor ao, expressamente, concluir que a autuação fiscal seria indevida, *bem como a qualificação da multa de ofício*. Ainda, caso se entendesse que a turma *a quo* tivesse incorrido em julgamento *extra petita*, ao se manifestar no voto sobre a qualificação da multa, caberia a oposição de embargos de declaração, o que não ocorreu. Por isso, entendo que a matéria **a respeito da qualificação de multa de ofício não deve ser objeto de retorno para apreciação da turma a quo**.

Sobre a responsabilidade tributária do sócio Alberto Correia com base no art. 135 do CTN, consta no recurso voluntário (e-fl. 392) menção sobre a questão:

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.

Apesar de a matéria a respeito da responsabilização tributária com base no art. 135 do CTN não constar expressamente do pedido, evidencia-se que foi devolvida no recurso voluntário. Por sua vez, a decisão recorrida não apreciou a questão, não constando nenhuma manifestação no voto vencedor. Assim sendo, trata-se de matéria que não foi apreciada pela turma *a quo*.

A respeito da incidência de juros sobre multa, tampouco não foi suscitada no pedido do recurso voluntário. Contudo, no corpo do recurso, há um tópico sobre a matéria (3.2 – DO AFASTAMENTO DA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO). A decisão recorrida não apreciou a questão, vez que, como deu provimento ao recurso para afastar o auto de infração, a análise da matéria restou prejudicada. Assim sendo, também se trata de matéria que não foi apreciada pela turma *a quo*.

Nesse contexto, voto no sentido de determinar o retorno dos presentes autos para a turma *a quo*, para apreciar as matérias (2) responsabilidade tributária com base no art. 135 do CTN do sócio Alberto Correia e (3) incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício<sup>5</sup>.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer e dar provimento ao recurso especial da PGFN**, e determinar o retorno dos autos para a turma *a quo* apreciar as matérias (2) responsabilidade tributária com base no art. 135 do CTN do sócio Alberto Correia e (3) incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

---

<sup>5</sup> O presente Colegiado tem precedentes (Acórdãos n.º 9101-002.586, 9101-002.754 e 9101-004.288) no sentido de que, caso a única matéria objeto de devolução para a turma *a quo* seja de direito e estiver sumulada, como no caso da incidência de juros de mora sobre multa de ofício (Súmula CARF n.º 108), poderia ser julgada de ofício na 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sem necessidade de devolução. Contudo, como no caso concreto os autos já serão devolvidos para a turma *a quo* de qualquer maneira, em razão de outra matéria não apreciada, a matéria juros de mora sobre multa de ofício também será devolvida para apreciação.

Fl. 20 do Acórdão n.º 9101-004.506 - CSRF/1ª Turma  
Processo n.º 10920.723414/2014-96

## Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa

O I. Relator restou vencido em seu entendimento contrário ao retorno dos autos ao Colegiado de origem para apreciação das alegações da Contribuinte quanto à qualificação da penalidade.

Contudo, o voto vencedor do acórdão recorrido assim aborda a matéria devolvida no recurso voluntário:

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 negocial, considero indevida a tributação do ganho de capital na empresa ora recorrente, bem como a qualificação da multa de ofício.

Nestes termos, o Conselheiro Relator do acórdão recorrido afirma que a multa qualificada deve ser cancelada por decorrência lógica do cancelamento do principal exigido, e este foi cancelado porque não constatado fraude, dolo ou simulação nas operações societárias examinadas, além de questionamentos acerca do propósito negocial, também afastados no referido julgamento. Assim, suscitada a divergência jurisprudencial acerca do fundamento para cancelamento do principal, o litígio passa a abranger, também, as exigências decorrentes. Em consequência, revertido o entendimento que motivou a exoneração do crédito tributário no acórdão recorrido, são restabelecidas as exigências correspondentes, tanto o principal como a penalidade, assim como a imputação de responsabilidade e os juros de mora, no presente caso.

Diferente seria se no acórdão recorrido existisse fundamento autônomo e suficiente, não atacado pelo recurso especial, a sustentar a exoneração de alguma outra parcela do exigência, de modo que a divergência suscitada não permitisse revertê-la. A jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores orienta nesse sentido:

**Súmula 283/STF:** “É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles.”

**Súmula 126/STJ:** “É inadmissível recurso especial, quando o acórdão recorrido assenta em fundamentos constitucional e infraconstitucional, qualquer deles suficiente, por si só, para mantê-lo, e a parte vencida não manifesta recurso extraordinário”.

Os argumentos deduzidos no voto condutor do acórdão recorrido, porém, são idênticos para fins de cancelamento do principal e da multa qualificada e, na presente decisão, não foi admitida a estrutura adotada na operação societária, dada a “artificialidade das manobras efetuadas pela pessoa jurídica”, com completo desvirtuamento da finalidade da lei que rege a devolução do capital a sócio, vez que dissociada de qualquer motivação válida. Logo, afastado fundamento adotado para cancelamento do principal, necessária se faz a avaliação se, neste contexto, a qualificação da penalidade deve subsistir, ou se há outros argumentos de defesa, expostos em recurso voluntário, que autorizem o seu cancelamento. Veja-se que assim constou no pedido do recurso voluntário:

Por último, mantendo-se o auto de infração, requer a desqualificação da multa aplicada, por inexistir simulação no ato.

Para assim pleitear, a Contribuinte deduz extensa argumentação contra a caracterização de simulação, além de afirmar a inexistência de conduta fraudulenta, aspectos que não são enfrentados no âmbito do recurso especial. Ao final, a decisão colegiada foi assim expressa no acórdão recorrido:

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.

E, na ementa da decisão recorrida, nenhuma referência constou acerca da qualificação da penalidade:

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.

Tais referências confirmam que os argumentos contra a qualificação da penalidade não foram objeto de decisão, em sua integralidade, pelo Colegiado a quo.

Esta análise ainda deve ter em conta o que dispõe o Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, em seu Anexo II:

Art. 59. As questões preliminares serão votadas antes do mérito, deste não se conhecendo quando incompatível com a decisão daquelas.

§ 1º Rejeitada a preliminar, será votado o mérito.

§ 2º Salvo na hipótese de o conselheiro não ter assistido à leitura do relatório feita na mesma sessão de julgamento, não será admitida abstenção.

[...]

Neste cenário, se o Conselheiro Relator do acórdão recorrido restasse vencido em seu entendimento contrário à exigência do principal, ele não poderia se abster de manifestar seu voto quanto às exigências decorrentes. Esta a razão, portanto, de os fundamentos adotados para cancelamento do principal serem reiterados para exoneração da qualificação da penalidade, ainda que já firmado entendimento preliminar suficiente para a desconstituição integral da exigência.

Em verdade, houve apenas erro de formalização no acórdão recorrido porque, ao prevalecer a proposta do Conselheiro Relator de cancelamento do principal, a segunda parte de seu voto, por desnecessária, deveria ter sido excluída na formalização do acórdão.

Assim, restabelecido o principal exigido, os autos devem retornar ao Colegiado *a quo* para apreciação da defesa da Contribuinte, também, contra a qualificação da penalidade.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

