



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.001725/2010-52
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9101-004.817 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 03 de março de 2020
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
ZURICH SANTANDER BRASIL SEGUROS E PREVIDÊNCIA S.A.
(SUCESSORA POR INCORPORAÇÃO DA ABN AMRO BRASIL DOIS PARTICIPAÇÕES S.A.)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

RECURSO ESPECIAL. MATÉRIA SUMULADA. SÚMULA CARF Nº 108. NÃO CONHECIMENTO.

Nos termos do Regimento Interno do CARF, não se conhece de recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso. No caso concreto, a decisão recorrida adotou o entendimento posteriormente positivado na Súmula CARF nº108 (“*Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.*”), não cabendo a interposição de recurso especial contra a posição adotada.

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

Ano-calendário: 2005

GANHO DE CAPITAL. CESSÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA A PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO EXTERIOR. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. INOPONIBILIDADE AO FISCO.

Não produzem efeitos perante o Fisco as operações realizadas sem qualquer propósito negocial, com o único intuito de reduzir a tributação incidente sobre a operação.

Cessão, à empresa estrangeira relacionada, de ações cuja alienação já estava acertada, acompanhada do posterior aumento de capital da detentora original dos ativos com a utilização de parcela relevante dos recursos levantados com a venda, demonstram que a única motivação das operações adotadas pela contribuinte e por sua controladora estrangeira foi promover a artificial redução da tributação incidente sobre o ganho de capital relativo à venda das ações.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO. RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA. MATÉRIA SUMULADA. SÚMULA CARF 113. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

Nos termos do Regimento Interno do CARF, são de observância obrigatória, por parte de seus membros, as decisões consubstanciadas em súmulas de jurisprudência. Aplica-se ao caso sob julgamento a Súmula CARF nº 113, que determina que a responsabilidade tributária do sucessor abrange as multas, inclusive punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de sua formalização ter ocorrido antes ou depois do evento sucessório.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2005

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Sendo a tributação decorrente dos mesmos fatos e inexistindo razão que demande tratamento diferenciado, aplica-se à CSLL o quanto decidido em relação ao IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento. Acordam, ainda, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, apenas em relação às matérias referentes ao Ágio, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura e Andréa Duek Simantob, que não conheceram do recurso. Votou pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa. No mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Breno do Carmo Moreira Vieira (suplente convocado). Votaram pelas conclusões as conselheiras Livia De Carli Germano e Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada). Declarou-se impedido de participar do julgamento o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, substituído pelo conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira (suplente convocado).

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada) e Breno do Carmo Moreira Vieira (suplente convocado) e Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício).

Fl. 3 do Acórdão n.º 9101-004.817 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 16327.001725/2010-52

Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência interpostos **pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo em epígrafe** em face do **Acórdão n.º 1402-001.141**, de 08/08/2012, que registrou a seguinte ementa e julgamento:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2005

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA. Nas operações estruturadas em sequência, deve a fiscalização apurar se cada uma das etapas realizadas tem propósito negocial. Caso não tenham, deve-se considerar, para fins tributários, o conjunto das operações como um todo e não as etapas isoladas.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE INVESTIMENTO EM CONTROLADA POR PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO PAÍS. O ganho de capital na alienação de investimento em controlada avaliado pelo valor do patrimônio líquido corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o valor contábil do bem, apurado como a soma algébrica do valor do patrimônio líquido registrado na contabilidade, o ágio ou deságio na aquisição do investimento e a provisão para perdas que tiver sido computada como dedução na determinação do lucro real.

MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO. RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA. PESSOAS JURÍDICAS NÃO LIGADAS. Nos termos da súmula 47 do CARF, a pessoa jurídica incorporadora somente é responsável pelas multa de ofício, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para **excluir a incidência da multa de ofício**, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Marcelo de Assis Guerra que dava provimento integral.

Os autos de infração que originaram o presente feito foram lavrados em razão da constatação de que a empresa ABN AMRO BRASIL DOIS PARTICIPAÇÕES S.A. (posteriormente incorporada pelo sujeito passivo SANTANDER SEGUROS S.A., atualmente denominada ZURICH SANTANDER BRASIL SEGUROS E PREVIDÊNCIA S.A.), teria deixado de oferecer à tributação o ganho de capital auferido com a alienação de participação societária na pessoa jurídica REAL SEGUROS S.A., utilizando uma sequência de operações estruturadas de reorganização societária para deslocar a base tributável para uma pessoa jurídica com tributação mais favorecida (ABN AMRO BANK NV, sediada na Holanda).

Ao apreciar a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) de competência considerou-a improcedente, mantendo integralmente o crédito tributário exigido.

Inconformado, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário contra a decisão, ao qual foi dado provimento parcial pela Turma Ordinária do CARF, nos termos da ementa acima transcrita.

Cientificada da decisão, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) interpôs recurso especial endereçado à 1ª Turma da CSRF em que defende a existência de divergência jurisprudencial em relação à responsabilidade da incorporadora pela multa de ofício decorrente de débito tributário da pessoa jurídica sucedida.

A PGFN relata que o acórdão recorrido teria cancelado o lançamento da multa de ofício sob o argumento de que *“a pessoa jurídica incorporadora somente é responsável pela multa de ofício, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico”*.

Ao decidir desta forma, a decisão teria entrado em divergência com outros julgados do CARF. A recorrente trouxe como paradigmas os Acórdãos n.º 105-16.233 (proferido pela 5ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes) e n.º CSRF/02-02.396 (prolatado pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF), que veicularam as seguintes ementas (reproduzidas no que interessa à discussão recursal):

1º Paradigma - Acórdão n.º 105-16.233

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – EXERCÍCIO 1997

(...)

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE SUCESSORES - A expressão “crédito tributário” contida no art. 129 do Código Tributário Nacional (CTN) alcança tanto o valor do tributo porventura devido, como os demais acréscimos incidentes sobre estes, incluídas aí as multas de ofício regularmente aplicadas.

2º Paradigma - Acórdão n.º CSRF/02-02.396

MULTA. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. Responde o sucessor pela multa de natureza fiscal. O direito dos contribuintes às mudanças societárias não pode servir de instrumento à liberação de quaisquer ônus fiscais (inclusive penalidades), ainda mais quando a incorporadora conhecia perfeitamente o passivo da incorporada.

A recorrente defende que haveria divergência jurisprudencial entre os julgados no que toca à interpretação do art. 132 do CTN, uma vez que, enquanto o acórdão recorrido afastou a exigência de multa de ofício por entender que o sucessor responderia apenas pelos tributos da pessoa jurídica incorporada, e não pelas multas decorrentes de ilícitos praticados por esta, as decisões trazidas como paradigmas entenderam de forma contrária, no sentido de que a sociedade sucessora é responsável pelos atos praticados pela empresa sucedida, inclusive pelas multas (a locução “crédito tributário” não se restringiria aos tributos), ainda que o lançamento ocorra em momento posterior à incorporação.

Além disso, a recorrente traz alegações que, sob seu ponto de vista, devem ser consideradas para fins de reforma da decisão recorrida. Em síntese, alega que:

- é equivocada a interpretação dada pelo acórdão recorrido à Súmula CARF n.º 47. A decisão afirmou que a Súmula prevê que a multa de ofício somente poderia ser imputada à

incorporadora nas hipóteses em que a sucessora e a sucedida pertencessem ao mesmo grupo econômico ou estivessem sob controle comum. No entanto, a Súmula apenas tratou de um caso especial, em que as empresas envolvidas na incorporação são relacionadas, para deixar claro que, nesta situação, mesmo aqueles defensores da interpretação restrita do art. 132 do CTN devem se dobrar à responsabilização da empresa sucessora pela multa de ofício decorrente de ilícitos praticados pela sucedida;

- o art. 132 do CTN não pode ser interpretado de forma isolada, mas à luz da regra geral insculpida no art. 129 do mesmo Código, que estabelece que as disposições relativas à responsabilidade dos sucessores devem ser interpretadas como se referindo ao “crédito tributário”, o que inclui a multa de ofício, e não somente ao “tributo”;

- a corrente que defende a impossibilidade de responsabilizar os sucessores pelo pagamento da multa de ofício fundamenta sua posição no “princípio da personalização da pena”, que prevê que “a punição não deve passar da pessoa do infrator”. Todavia, tal princípio, oriundo do Direito Penal, refere-se às penas intransmissíveis, que têm como característica a “corporalidade” e não a penalidades patrimoniais, como são as do Direito Tributário, que podem ser transmitidas. Trata-se de um exemplo da inadequação da aplicação de princípios de outras áreas do direito ao Direito Tributário;

- a tese da intransmissibilidade das multas fiscais pode incentivar a prática de inúmeras fraudes, uma vez que as pessoas jurídicas poderiam se livrar das multas mediante a simples incorporação da empresa sonegadora;

- o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já decidiu, sob a sistemática dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), pela possibilidade de transmissão da multa de ofício às sucessoras, de forma contrária à defendida pelo sujeito passivo (REsp Nº 923.012/MG). Assim, a decisão do CARF a respeito do tema estaria vinculada a tal decisão, por força do art. 62-A do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009 (RICARF/2009).

Requer ao final a Fazenda Nacional que seja dado provimento ao seu recurso, com a reforma do acórdão recorrido e o restabelecimento da exigência relativa às multas de ofício.

O Presidente da Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF competente para a análise da admissibilidade recursal deu seguimento ao recurso, nos termos do despacho de exame de admissibilidade, admitindo a comprovação de divergência jurisprudencial após confrontar a decisão recorrida com o acórdão paradigma nº CSRF/02-02.396. No que atine à outra decisão paradigma trazida pela recorrente (Acórdão nº 105-16.233), o despacho verificou que esta já havia sido reformada pelo Acórdão nº 9101-001.527, não se prestando a comprovar a existência de dissenso jurisprudencial.

O sujeito passivo foi cientificado a respeito do Acórdão nº 1402-001.141, do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento. Em resposta, opôs embargos de declaração à decisão da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, arguindo a existência de omissões, contradições e obscuridades no julgado. Os embargos foram rejeitados pelo Presidente do Colegiado, de forma definitiva.

Também em decorrência da intimação que recebeu, o sujeito passivo apresentou contrarrazões ao recurso especial fazendário, em que alega, em síntese:

-o recurso especial da Fazenda Nacional não pode ser conhecido porque não cumpriu o requisito para sua admissibilidade, qual seja, a existência de acórdão paradigma no qual se tenha dado interpretação à lei tributária divergente da adotada no acórdão recorrido. Isso porque o primeiro paradigma (Acórdão n.º 105-16.233) fora reformado antes da interposição do recurso especial pela PGFN, o que contraria a exigência do § 10 do art. 67 do RICARF/2009. Já o segundo paradigma (n.º CSRF/02-02.396) não pode ser utilizado para comprovar a divergência jurisprudencial porque trata de caso concreto em que as empresas envolvidas na incorporação pertenciam ao mesmo grupo econômico, situação fática distinta, portanto, da julgada pelo acórdão recorrido;

- o recurso fazendário também não pode ser conhecido porque o acórdão recorrido aplicou entendimento de súmula de jurisprudência do CARF (Súmula n.º 47) e o § 2º do art. 67 do Anexo II do RICARF/2009 prevê o descabimento de recurso especial nestes casos. A tese apresentada pela recorrente, no sentido de que a referida súmula não seria aplicável ao caso dos presentes autos, não procede. Se o enunciado prevê a imputação de multa nos casos de responsabilidade por sucessão quando sucessora e sucedida pertencem ao mesmo grupo econômico, é evidente que, a *contrario sensu*, não há que se falar em responsabilidade por sucessão se as empresas não pertencem ao mesmo grupo;

- pela simples análise do art. 132 do CTN, nota-se, com clareza, que o sucessor responde apenas pelos tributos devidos até a data da sucessão. Em relação às multas (sejam de ofício, sejam isoladas), a transmissão ao sucessor somente pode ocorrer se elas tiverem sido lançadas antes da sucessão;

- mesmo que se aceite a possibilidade de as multas lançadas posteriormente à sucessão serem impostas à incorporadora, tal imputação não poderia ocorrer, em decorrência do caráter personalíssimo das multas;

- a decisão do STJ indicada pela recorrente, que teria sido proferida pela sistemática do art. 543-C do CPC (recursos repetitivos), está, na realidade, em perfeita consonância com o acórdão recorrido, uma vez que afirma que a transferência das multas à incorporadora não se aplica se as empresas envolvidas na incorporação não possuem qualquer vínculo.

Por conta de tudo que expôs, o sujeito passivo pede, ao final, que se negue provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, seja em razão das preliminares ou do mérito, mantendo-se incólume o acórdão recorrido na parte que lhe foi favorável.

Cientificado da rejeição de seus embargos, o sujeito passivo apresentou recurso especial contra a parte que lhe foi desfavorável no Acórdão n.º 1402-001.141, arguindo a existência de divergência jurisprudencial acerca das seguintes matérias:

- a) Impossibilidade de inovação do critério jurídico do lançamento fiscal;
- b) *Ad Argumentandum* – Da aplicação equivocada dos artigos 116 e 117 do CTN pelo acórdão recorrido – existência de condições suspensivas;

- c) Da legitimidade da cessão dos direitos quanto ao contrato de compra e venda – alienação apenas se efetivou após a cessão;
- d) Da iliquidez e incerteza dos autos de infração – necessidade de reconhecer a nulidade do lançamento fiscal;
- e) Da impossibilidade de se aplicar a teoria do propósito negocial;
- f) Da validade do propósito negocial em decorrência da motivação fiscal;
- g) Da existência de propósito negocial em face da demonstração de motivos extrafiscais;
- h) Da ausência de abuso de direito – regularidade da operação em termos da legislação/opção legal;
- i) Da impossibilidade de o Fisco desconsiderar os negócios jurídicos praticados pelo contribuinte – inaplicabilidade do art. 116, § único, do CTN;
- j) Da ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa.

Por meio de despacho de admissibilidade, o Presidente da Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF competente para a análise da admissibilidade recursal deu **seguimento parcial** ao recurso especial do sujeito passivo, por ter restado devidamente demonstrada a existência de divergência jurisprudencial entre os acórdãos recorrido e paradigmas, apenas em relação às seguintes matérias:

- e) “Da impossibilidade de se aplicar a teoria do propósito negocial;
- f) “Da validade do propósito negocial em decorrência da motivação fiscal” (apenas em relação ao primeiro paradigma, de nº 1302-002.045);
- g) “Da existência de propósito negocial em face da demonstração de motivos extrafiscais;
- h) “Da ausência de abuso de direito;
- j) “Da ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa.

O sujeito passivo tentou, por meio da apresentação de agravo, reverter a decisão de não seguimento das outras matérias recorridas, mas não alcançou êxito, pois o despacho aprovado pela Presidente da CSRF, rejeitou o agravo e manteve a decisão de seguimento parcial.

As razões recursais apresentadas em relação às matérias com seguimento podem ser sintetizadas como abaixo.

- e) Da impossibilidade de se aplicar a teoria do propósito negocial

O acórdão recorrido, segundo o recorrente, teria mantido o lançamento fiscal porque as etapas da operação que culminaram na venda direta das ações pela ABN NV não tiveram propósito negocial e, assim, não seriam oponíveis ao Fisco.

Tal entendimento seria contrário ao adotado pelos Acórdãos n.º 1302-001.150 e n.º 1302-002.045, por meio dos quais a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento afastou a necessidade de um alegado “propósito negocial” para conferir validade a determinado negócio jurídico, diante da inexistência de qualquer previsão legal que respalde tal exigência. Seguem as ementas respectivas:

Acórdão n.º 1302-001.150

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário:

2007, 2008, 2009, 2010

GLOSA DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. INDEVIDA. SIMULAÇÃO. NÃO CARACTERIZADA.

Deve ser afastada a imputação de simulação, quando não demonstrado o pacto simulatório.

O fato de o investidor no exterior ter preferido aportar capital em uma subsidiária brasileira, para que essa depois adquirisse as ações da recorrente com ágio não se constitui em conduta simulada, pois, diante de dois caminhos lícitos, não estaria obrigado a optar pelo mais oneroso tributariamente, ou seja, aquele em que ele adquirisse diretamente as ações com ágio e depois não pudesse realizar o evento (incorporação, fusão ou cisão) que lhe permitisse recuperar o custo sem alienar o investimento.

A dedutibilidade da amortização do ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura, após a incorporação da controladora pela controlada, encontra expressa previsão legal nos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97.

Acórdão n.º 1302-002.045

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA

O registro contábil do ágio não afeta o resultado tributável antes de sua amortização fiscal, e assim não integra a atividade de apuração do crédito tributário. Logo, somente se cogitará de revisão da atividade de lançamento a partir do momento em que esta for praticada, ou seja, a partir do momento em que a amortização do ágio afetar a determinação do crédito tributário. Não resta configurada a hipótese de decadência no presente caso.

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. 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, desde que o faça licitamente.

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.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se, *mutatis mutandis*, à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

f) Da validade do propósito negocial em decorrência da motivação fiscal

Relata o sujeito passivo que prevaleceu no acórdão recorrido o posicionamento de que a busca pela economia tributária não é suficiente para caracterizar propósito negocial capaz de validar um negócio jurídico (ou um conjunto deles).

Tal conclusão vai de encontro ao entendimento abraçado por outras decisões, como os Acórdãos paradigmas n.º **1302-002.045** e CSRF/02-02.896, prolatados respectivamente pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento e pela 2ª Turma da CSRF. De forma colidente com a adotada pelo acórdão recorrido, tais decisões administrativas validaram a tese de que a economia fiscal constitui propósito mais do que suficiente para caracterizar fundamento da condução de negócios desenvolvidos pelos contribuintes.

O despacho de admissibilidade deu seguimento nesse tópico apenas em face do primeiro paradigma, já transcrito.

g) Da existência de propósito negocial em face da demonstração de motivos extrafiscais

Prossegue o recorrente narrando que a decisão recorrida teria entendido que, independentemente de o recurso voluntário ter apresentado motivação de natureza extratributária, tal fato não autoriza a realização de operações como as levadas a efeito, uma vez que os motivos não seriam suficientes para demonstrar propósito negocial que suportasse a operação em foco e, por conseguinte, sua validade.

Este entendimento não seria o mais adequado sobre a questão, mas sim o exposto no Acórdão paradigma n.º 1201-001.507, no sentido de que a existência de outras razões, que não as de natureza tributária, não é determinante para a validade e a eficácia da operação, mas apenas reforça sua validade. Esta decisão foi proferida pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento com a seguinte ementa, no que interessa ao tema recorrido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

REQUISITOS PARA DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO. EXISTÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL.

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

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

h) Da ausência de abuso de direito – regularidade da operação em termos da legislação/opção legal

Na sequência, o sujeito passivo contesta o entendimento do acórdão recorrido de que a empresa ABN 2, ao descaracterizar a função objetiva do negócio realizado (cessão de direitos relativos à compra e venda das ações) por praticá-lo sem qualquer propósito negocial (fins que não fossem exclusivamente fiscais), teria cometido abuso de direito.

Ao decidir desta forma, a decisão recorrida teria incorrido em divergência com os Acórdãos paradigmas n.º 1302-001.182 e n.º 1302-001.150, ambos resultados de julgamentos realizados pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF. Estas decisões administrativas teriam explanado que o objetivo das sociedades empresariais é desenvolver suas atividades visando a maximização de seus resultados. Assim, o mero exercício, pelos contribuintes, de opção fiscal conferida pelo legislador, ainda que enseje uma eventual redução de carga tributária, não revelaria qualquer abuso de direito.

Acórdão n.º 1302-001.182

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

DESPESA COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. GLOSA INDEVIDA.

Não restando demonstrados a simulação, o abuso de direito e a fraude à lei na geração do ágio, como sustentava a Fiscalização, há que se cancelar a glosa da despesa.

Não é ilícita a conduta do investidor estrangeiro que prefere, primeiro, constituir uma subsidiária no Brasil, para que essa, depois, adquira os investimentos que a matriz no exterior deseja.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada no lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, ao lançamento da CSLL.

Acórdão n.º 1302-001.150

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

GLOSA DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. INDEVIDA. SIMULAÇÃO. NÃO CARACTERIZADA.

Deve ser afastada a imputação de simulação, quando não demonstrado o pacto simulatório.

O fato de o investidor no exterior ter preferido aportar capital em uma subsidiária brasileira, para que essa depois adquirisse as ações da recorrente com ágio não se constitui em conduta simulada, pois, diante de dois caminhos lícitos, não estaria obrigado a optar pelo mais oneroso tributariamente, ou seja, aquele em que ele

adquirisse diretamente as ações com ágio e depois não pudesse realizar o evento (incorporação, fusão ou cisão) que lhe permitisse recuperar o custo sem alienar o investimento.

A dedutibilidade da amortização do ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura, após a incorporação da controladora pela controlada, encontra expressa previsão legal nos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97.

j) Da ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa

Por fim, sobre ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa, o sujeito passivo afirma que o acórdão recorrido teria, a despeito de ter afastado a multa de ofício lançada nos autos, exposto seu posicionamento pela legalidade da cobrança de juros de mora sobre a multa. Em razão disso, teria se configurado dissenso jurisprudencial frente aos Acórdãos n.º 9101-00.722 e n.º 1202-001.118.

Cientificada do seguimento parcialmente dado, a PGFN ofereceu contrarrazões ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo, defendendo, em suma, o seguinte:

- no que toca à matéria “Da ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa”, o recurso especial do sujeito passivo não pode ter seguimento, em razão da recente edição da Súmula CARF n.º 108. O § 3º do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015 é expresso ao prever que não cabe recurso especial contra decisão que adote o entendimento de súmula de jurisprudência, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à interposição do recurso;

- o sujeito passivo discorre sobre a impossibilidade de se aplicar a “teoria do propósito negocial”, por falta de amparo no ordenamento jurídico brasileiro, sobre a validade do propósito negocial em decorrência da motivação fiscal e sobre a existência de propósito negocial em face da demonstração de motivos extrafiscais. A CSRF já analisou e rechaçou tais alegações por diversas vezes;

- é indispensável a existência de um propósito negocial diferente da simples redução da carga tributária para a validade tributária do ato ou negócio jurídico. Quando seu objetivo for somente o de suprimir, reduzir ou diferir tributo, seus efeitos tributários poderão ser desconsiderados;

- no caso em análise, o propósito negocial de todas as ações realizadas pela ABN 2, junto com as outras empresas do grupo ABN e do grupo MILLEA, foi a alienação, por essa empresa, das ações da REAL SEGUROS e da REAL VIDA E PREVIDÊNCIA S.A. (“REAL VIDA”). Com isso, a ABN 2 pretendia liquidar (“monetizar”) ativos de seu patrimônio. Com essa finalidade, a ABN 2 celebrou com a TOKIO MARINE NICHIDO FIRE INSURANCE (“TMNFI”), em 28/04/2005, o contrato de compra e venda de ações, cujo objeto era formado por 100% das ações da REAL SEGUROS e 50% das ações da REAL VIDA;

- de acordo com as informações prestadas pelo sujeito passivo, por motivos negociais a ABN 2 não tinha mais interesse em controlar a REAL SEGUROS e parte da REAL VIDA. Ao invés do controle dessas empresas, a ABN 2 preferia vender tais participações acionárias e utilizar os recursos recebidos em outros objetivos empresariais. Portanto, o negócio principal foi o contrato de compra e venda de 100% das ações da REAL SEGUROS e 50% das ações da REAL VIDA, firmado entre a ABN 2 e a TMNFI;

- com base no negócio principal aqui definido, destaca-se a validade das etapas 1 e 2 realizadas pela ABN 2 junto com seu grupo econômico, pois é incontroverso que tais etapas se coadunam com o propósito negocial originalmente firmado. Por meio dessas etapas, a ABN 2 logrou separar em seu patrimônio os bens que pretendia alienar;

- após a realização das etapas 1 e 2, bastava à ABN 2 vender à TMNFI 100% da participação acionária que detinha na REAL SEGUROS, receber, como contrapartida, o pagamento devido e utilizar esses recursos como melhor pretendesse (investindo em novas empresas, enviando parte deles à sua controladora no exterior etc);

- mas não foi isso que ocorreu. Por razões estranhas ao propósito negocial previamente estabelecido, firmou-se, em 28/06/2005, um termo aditivo ao contrato de compra e venda, que desvirtuou por completo o negócio principal. O termo determinou a transferência da propriedade dos bens que seriam alienados, mantendo, contudo, a compra e venda originalmente proposta;

- como o contrato original previa a possibilidade de a compra e a venda serem cumpridas por pessoas ligadas às partes contratantes, a ABN 2 cedeu à ABN NV (sua controladora no exterior), a título gratuito, seus direitos e obrigações como vendedora das ações da REAL SEGUROS e a TMNFI cedeu à MILLEA (sua controladora no exterior), também a título gratuito, seus direitos e obrigações como compradora das mesmas ações;

- apesar de o negócio de cessão de direitos e obrigações ser possível, as cessões realizadas no caso sob análise não tiveram qualquer propósito negocial. Isso porque a ABN 2 doou as ações da REAL SEGUROS à ABN NV sem qualquer necessidade (poderiam ter sido cedidos apenas o dever de entregar a coisa e o direito de receber o pagamento);

- a doação das ações da REAL SEGUROS pela ABN 2 à ABN NV acabou por extinguir o contrato de compra e venda inicialmente pactuado com a TMNFI. Não sendo mais a coisa pertencente à ABN 2, ela não tem mais o que alienar, não tem mais o que trocar por pagamento, não tem mais crédito a ser cedido;

- as etapas 3 a 7, descritas no Termo de Verificações Fiscais, que visaram materializar a cessão de direitos e obrigações decorrentes do termo aditivo (e a doação das ações da REAL SEGUROS), não apresentam qualquer relação com a compra e venda originalmente estabelecida entre a ABN 2 e a TMNFI. Essas etapas são incompatíveis com o negócio principal que, supostamente, lhes deu ensejo, não se coadunando com o propósito negocial original;

- o termo aditivo foi celebrado de forma artificial. A doação nele prevista não é compatível com o negócio principal. Ao mesmo tempo que essa doação retirou os bens a serem alienados da propriedade do vendedor original, manteve a validade da alienação inicialmente pactuada (a venda das ações). Tendo sido celebrada uma cessão de direitos e obrigações decorrentes de um contrato de compra e venda, jamais a REAL SEGUROS poderia ter saído do patrimônio da ABN 2 sem a entrada do correspondente pagamento, mesmo que esse crédito tivesse sido cedido;

- mesmo tendo havido essa espécie de doação de um bem pela ABN 2 à sua controladora no exterior (com a extinção do contrato principal de compra e venda), parte do produto da venda desse bem pela ABN NV acabou retornando à própria ABN 2 (proprietária

originária do bem alienado) por meio de aumento do seu capital social. Tal como acordado desde o início das negociações, a ABN 2 acabou por monetizar parte do seu ativo permanente, sendo que uma parcela do pagamento que lhe seria devido fora retida por sua controladora no exterior;

- as etapas 3 a 7 efetivamente foram indispensáveis à materialização do que fora estipulado pelo termo aditivo. Porém, com relação à venda das ações da REAL SEGUROS e da REAL VIDA acordada entre a ABN 2 e a TMNFI, essas etapas não tiveram qualquer influência. Elas acabaram por alterar por completo a compra e venda inicialmente estabelecida;

- de acordo com as normas que regem os atos civis no direito brasileiro, o patrimônio dos sócios nunca deve se confundir com o da sociedade (a propriedade do bem é vinculada à titularidade do patrimônio a que pertence). No direito civil, tal independência entre os patrimônios decorre do instituto da personalidade jurídica. Na seara contábil, esse aspecto é destacado pelo princípio da entidade. Assim, jamais a ABN NV poderia vender um bem do ativo da ABN 2 de forma direta, ainda que ela fosse a controladora integral desta empresa. Tampouco poderia registrar diretamente no seu patrimônio o pagamento recebido;

- por essa razão, mesmo se considerando proprietária de fato das ações da REAL SEGUROS, a ABN NV orquestrou a aquisição formal pra si dessas ações. Lançando mão da empresa ABN 3, a ABN NV trouxe para o seu patrimônio a REAL SEGUROS (por meio da cisão da ABN 2 e da posterior incorporação da ABN 3), preparando, assim, a sua legitimidade para receber o ganho de capital decorrente da alienação dessa empresa;

- carece de lógica a explicação fornecida pelo sujeito passivo, de que a cisão da ABN 2 teria sido a melhor opção fiscal encontrada para a venda das ações da REAL SEGUROS. Como já foi visto, finalizadas as etapas 1 e 2, a participação societária poderia ter sido realizada de forma direta. A adoção das demais etapas (aí incluída a cisão da ABN 2) serviram não para operacionalizar a venda das ações, mas sim para operar a alteração artificial do vendedor formal do bem (doação das ações pela ABN 2 à ABN NV);

- o propósito negocial do termo aditivo celebrado (se assim pode ser chamado) era composto exclusivamente pela economia fiscal indevida que surgiria com a mudança de titularidade dos bens a serem alienados (novo contrato estabelecido). Transferindo os bens que seriam alienados a uma pessoa jurídica no exterior, o ganho de capital não seria mais tributado com a incidência de IRPJ e CSLL (34%) sobre o lucro líquido da empresa brasileira (original proprietária desses bens), mas sim apenas pelo IRRF (15%) incidente sobre o ganho de capital remetido para o exterior;

- tal economia fiscal resta ainda mais clara quando se vê que parte do pagamento recebido pela empresa estrangeira foi devolvido à empresa brasileira (original proprietária dos bens alienados). Ora, se parte do pagamento foi remetido ao original proprietário, é como se os bens tivessem sido alienados por ele;

- ao fazer com que o pagamento transitasse pelo exterior, a ABN 2 obteve uma menor incidência tributária sobre o ganho de capital auferido com a venda das ações da REAL SEGUROS e da REAL VIDA. Essa descaracterização da função objetiva do negócio realizado configura, por si só, abuso de direito (figura praticada pelo cidadão que, dentro de seu dever de observar a lei, comete excessos não admitidos pelo próprio sistema jurídico no qual as leis se encontram).

Ao final, a Fazenda Nacional pede que seja negado provimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo, mantendo-se o acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO

Conhecimento

Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF, nos termos do art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015).

O recurso especial apresentado pelo sujeito passivo foi parcialmente admitido pelo despacho do Presidente da Câmara recorrida. A Fazenda Nacional, em contrarrazões, pede o não conhecimento da matéria “da ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa”, uma vez que o tema já teria sido objeto de súmula de jurisprudência do CARF.

Assiste razão à Fazenda Nacional.

A questão da possibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício efetivamente foi objeto de súmula recentemente editada pelo CARF, com o seguinte enunciado:

Súmula CARF n.º 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Nos termos do § 3º do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, é incabível recurso especial contra decisão administrativa que tenha adotado entendimento de súmula de jurisprudência do CARF, mesmo que esta tenha sido aprovada depois da interposição do recurso:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

(...)

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

(...)

O caso sob análise enquadra-se perfeitamente na previsão regimental. O recurso especial do sujeito passivo foi interposto em 04/12/2017 e parcialmente admitido em 30/05/2018. Em 03/09/2018, a Súmula CARF n.º 108 foi aprovada pelo Pleno, tornando-se vinculante por força da Portaria MF n.º 129, de 01/04/2019.

O acórdão recorrido adota o entendimento posteriormente positivado na Súmula CARF n.º 108. Portanto, por força do § 3º do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, o recurso especial do sujeito passivo não pode ser conhecido quanto à matéria “da ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa”.

Cabe, ainda, observar que, em relação ao tema “da impossibilidade de se aplicar a teoria do propósito negocial”, um dos paradigmas (Acórdão n.º 1302-001.150) foi apresentado em recente acórdão da CSRF (Acórdão n.º 9101-004382, julgado em 10.09.2019), em que o recurso de outro contribuinte foi admitido pelo Colegiado Superior, após admissibilidade em despacho em agravo, por maioria de votos do colegiado. Em que pese ter sido vencida quanto ao conhecimento naquele caso, curvo-me à decisão da maioria do colegiado que considerou a similitude suficiente para conhecer do recurso a partir desse paradigma. Neste caso sequer houve contrarrazões questionando a admissibilidade e, de fato, as discussões estabelecidas são suficientes para fins de divergência acerca da matéria, consoante bem analisado pelo despacho de admissibilidade, abaixo transcrito, que ora se confirma:

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, nas operações estruturadas em sequência, deve a fiscalização apurar se cada uma das etapas realizadas tem propósito negocial e que, caso não tenham, deve-se considerar, para fins tributários, o conjunto das operações como um todo, e não as etapas isoladas, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.ºs 1302-001.150, de 2013, e 1302-002.045, de 2017) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que “falta de propósito negocial”, [...] não passa de uma construção jurisprudencial alienígena, sem respaldo no ordenamento jurídico pátrio (**primeiro acórdão paradigma**) e que a alegação de “inexistência de propósito negocial” advém de construção jurisprudencial estrangeira, que não encontra validade no nosso Ordenamento Jurídico (**segundo acórdão paradigma**).

Assim, quanto a essa e às demais matérias admitidas, presentes os pressupostos recursais, adotam-se as razões do despacho de exame de admissibilidade para conhecer do recurso especial.

Pelo exposto, o voto é para conhecer parcialmente do recurso especial do contribuinte, com exceção da matéria sumulada “juros sobre multa de ofício”.

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

Conhecimento

Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF, nos

termos do art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015).

O recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, que versou sobre uma única matéria (“responsabilidade da incorporadora pela multa de ofício decorrente de débito tributário da pessoa jurídica sucedida”), foi admitido pelo despacho do Presidente da Câmara recorrida.

O sujeito passivo, em contrarrazões, apresentou 2 (duas) arguições preliminares defendendo seu não conhecimento, as quais serão a seguir analisadas:

1) impossibilidade de conhecimento do recurso especial por não indicação de acórdão paradigma que tenha dado à lei tributária interpretação divergente da adotada no acórdão recorrido

O sujeito passivo defende que o recurso especial fazendário não pode ser conhecido por ter falhado em apresentar acórdãos paradigmas que demonstrassem a existência de divergência jurisprudencial a respeito da matéria recorrida, o que teria resultado no descumprimento do requisito estabelecido pelo art. 67 do Anexo II do RICARF/2009.

Quanto ao primeiro paradigma indicado pela Fazenda Nacional, o Acórdão n.º 105-16.233, o sujeito passivo aponta que o julgado já havia sido reformado pela CSRF em data anterior à interposição do recurso fazendário. Assim, nos termos do § 10 do art. 67 do Anexo II do RICARF/2009, a decisão não se prestaria à função de comprovar o dissenso jurisprudencial alegado.

Ocorre que, no mesmo sentido defendido pelo recorrido já havia se manifestado o Presidente da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF no despacho de 08/10/2014, ao deixar claro que o seguimento dado ao recurso especial da Fazenda Nacional deveu-se ao cotejo do acórdão recorrido apenas frente à segunda decisão paradigma (Acórdão n.º 9101-001.527), uma vez que o primeiro acórdão trazido como paradigma já havia sido objeto de reforma:

Muito embora a decisão formalizada pelo Acórdão n.º 105-16.233 ter sido reformada pelo Acórdão n.º 9101-001.527, proferido pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no sentido de afastar a responsabilidade dos sucessores referente à multa punitiva decorrente de infração praticada pela sucedida, o segundo acórdão n.º CSRF/02-02.396, também apontado como paradigma, reconhece a pertinência da incidência da multa punitiva nos presentes casos, configurando, dessa forma o dissídio jurisprudencial arguido pela Recorrente. (grifou-se)

É, portanto, incontroverso que o Acórdão n.º 105-16.233 não teve o condão de comprovar a divergência jurisprudencial arguida pela Fazenda Nacional.

Quanto ao Acórdão n.º CSRF/02-02.396, segundo paradigma indicado pela PGFN, o sujeito passivo defende que a decisão se debruça sobre contexto fático diferente do analisado pelo acórdão recorrido e, por isso, não seria apto a comprovar a existência da divergência jurisprudencial defendida pela Fazenda Nacional. A diferença fática relevante residiria no fato de o caso concreto considerado pela decisão paradigma tratar de incorporada e incorporadora que pertenciam ao mesmo grupo econômico, diferentemente da situação tratada pelo acórdão recorrido.

Improcede a arguição do sujeito passivo recorrido.

O acórdão recorrido considerou que a Súmula CARF nº 47 seria aplicável ao caso concreto *a contrario sensu*, nos seguintes termos:

A recorrente também sustenta que, à época dos fatos, a incorporada pertencia a grupo econômico distinto, sendo inaplicável ao caso a Súmula CARF nº 47, que considera cabível a imputação de multa de ofício à sucessora por infração cometida pela sucedida quando as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico ou estiverem sob controle comum.

Vejamos, então, o que estabelece a Súmula 47 do CARF:

“Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.”

Cabe razão à contribuinte. Nos termos do enunciado da súmula do CARF acima transcrito, a pessoa jurídica incorporadora somente é responsável pelas multa de ofício, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.

No presente caso o Santander e a sucedida não tinha qualquer relação à época dos fatos que implicaram na tributação.

Portanto, a multa de ofício deve ser excluída da exigência.

Prevaleceu no acórdão recorrido o entendimento de que, como a Súmula CARF nº 47 prevê o cabimento da imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico, tal imputação não é cabível nas situações em que não se constate o controle comum ou a participação no mesmo grupo econômico à época da prática dos atos que configuraram infração.

Aplicando seu entendimento ao caso concreto, o voto condutor do recorrido concluiu que, como as empresas ABN 2 (incorporada) e SANTANDER SEGUROS S.A. (incorporadora, atualmente denominada ZURICH SANTANDER BRASIL SEGUROS E PREVIDÊNCIA S.A.) não pertenciam ao mesmo grupo econômico e nem estavam submetidas a controle comum no ano-calendário de 2005, não caberia a imputação da multa de ofício à incorporadora.

Já do Acórdão nº CSRF/02-02.396, indicado como paradigma pela PGFN, extraem-se as seguintes razões de decidir:

Melhor sorte não merece os argumentos de defesa no tocante à responsabilidade da sucessora (incorporadora) por infrações fiscais cometidas pela sucedida, pois **o direito dos contribuintes às mudanças societárias não pode servir de instrumento à liberação de quaisquer ônus fiscais (inclusive penalidades)**.

Esta questão foi muito bem enfrentada por Marcus Vinícius Néder de Lima, no julgamento do Recurso que deu origem ao Acórdão 202.11845, transcrito pela Conselheira Irene Souza da Trindade Torres no voto condutor do Acórdão nº que, em virtude da similitude com a questão aqui tratada, com os devidos agradecimentos aos ilustres conselheiros, peço licença para transcrever e adotar excertos do desse acórdão como minhas razões de decidir:

Cuida-se, também, da responsabilidade tributária da recorrente e sucessora por multas fiscais integrantes do passivo da empresa incorporada EUCATEX MADEIRA LTDA., por sua vez incorporadora da empresa EUCATEX FLORESTAL LTDA, cujo recolhimento de PIS está a se exigir neste processo. Pleiteia, a recorrente, a elisão das referidas penalidades, sob o argumento que o artigo 132 do Código Tributário Nacional refere-se tão-somente à responsabilidade pelos tributos, sem mencionar os consectários.

O tema responsabilidade tributária é tratado no Capítulo V do Código Tributário Nacional e a responsabilidade por sucessão, mais especificamente, na Seção II desse mesmo capítulo. **A Seção traz, inicialmente, a regra geral, em seu artigo 129, que direciona a responsabilidade tributária aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos. Ressalte-se, nesse passo, que o legislador, ao se referir à locução créditos tributários, cuja aceção técnica é bem definida em nosso ordenamento jurídico, não se reporta apenas ao tributo, alcança também a multa aplicada ao infrator da norma tributária.**

Corroborar tal entendimento o fato de o artigo 134, que regula as diversas hipóteses de responsabilidade de terceiros, ressaltar, em seu parágrafo único, que as pessoas ali indicadas só respondem pelas multas de caráter moratório. Por argumento a contrário senso, pode-se inferir que o legislador, ao restringir a aplicação de multa moratória apenas para os casos ali elencados, manteve a regra geral prevista no artigo 129 para as demais hipóteses de responsabilidade por infração. No dizer de Carlos Maximiliano:

“(..) quando a norma se refere à hipótese determinada, sob a forma de proposição normativa; e, em geral, quando estatui de maneira restritiva, limita claramente só a certos casos sua disposição, ou se inclui no campo do direito excepcional. Então se presume que, se uma hipótese é regulada de certa maneira, solução oposta caberá à hipótese contrária.”

Assim, em que pese a responsabilidade por incorporação de empresa, prevista no artigo 132, fazer referência tão-somente a tributos, sem mencionar penalidade, a interpretação desse dispositivo, a meu ver, deve ser feita sem se abstrair do contexto em que ele está inserido no Código. Estamos diante de ilícito de natureza fiscal, não se confundindo com o ilícito penal, este sim de índole personalíssima e, por conseqüência, não passa da pessoa do infrator.

Para Zelmo Denari, “o ilícito penal é inconfundível com o fiscal. Em sua formação, o que mais conta é o elemento subjetivo que enucleia a noção de culpabilidade. Por isso a maior preocupação daquele que interpreta ou julga o fato delituoso é justamente conhecer a personalidade do infrator, aferindo a intensidade da sua culpa. Tão representativo é o componente intencional na formação do ilícito penal que jamais se discutiu sobre o caráter personalíssimo da sanção que lhe corresponde.

Ora, nada disso importa na configuração do ilícito fiscal. A começar que, para fixação da responsabilidade são desprezados todos os critérios subjetivos da conduta. Essa objetivação da responsabilidade foi acolhida pelo artigo 136 do Código Tributário Nacional, ao dispor que “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

Ademais, quem pratica o ilícito fiscal, na generalidade dos casos, é pessoa jurídica de direito privado e não pessoa física. Esta circunstância afasta, de pronto, todo o propósito de dosar a gravidade do ilícito fiscal em função da personalidade do agente.

De resto, o ilícito fiscal costuma traduzir simples descumprimento de um dever administrativo relacionado com as atividades empresariais do contribuinte. Nada tem a ver com o ilícito penal. Do mesmo modo, nada tem a ver entre si as respectivas sanções:

“a multa fiscal é somente uma punição de índole patrimonial que impõe um sofrimento econômico, jamais libertário, ao contribuinte.”

Além disso, **a possibilidade de cisão da penalidade por mera alteração na estrutura societária da empresa é elemento indutor da prática de fraudes fiscais.** José Eduardo Soares de Melo sustenta, nesse sentido, que:

“O direito dos contribuintes às mudanças societárias não pode servir de instrumento a liberação de quaisquer ônus, fiscais (inclusive penalidade), pois seria muito simples efetuar negócios, com o objetivo de acarretar o desaparecimento dos devedores originários, de quem nada se pode exigir.”

Nesse diapasão, a ilustre Ministra Eliana Calmon, do Superior Tribunal de Justiça, em recente decisão no Recurso Especial nº 32967 - RS, 131 de 20 de março de 2000, assim se pronunciou sobre essa matéria, in verbis:

"(...) Contudo, mesmo doutrinariamente, na atualidade, sinaliza-se para prevalência da tese de que a responsabilidade dos sucessores estende-se às multas, sejam elas moratórias ou punitivas, pelo fato de integrarem elas o passivo da empresa sucedida, conforme entendimento do Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria, em "Código Tributário Nacional Comentado", Editora Revista dos Tribunais:

‘A não ser assim, muitas fraudes poderiam existir simplesmente para alterar a estrutura jurídica das empresas, fundindo-as, transformando-as ou realizando incorporações para afastar aplicação de penalidades (..) a posição mais moderna se inclina para a continuidade das multas (já aplicadas) por ocasião da sucessão da empresa. (Obra citada, pág. 527).’”

Não fossem as razões aposta linhas acima suficientes para demonstrar a procedência da multa de ofício na empresa incorporadora, a ata sumária da assembléia geral extraordinária realizada em 30 de agosto de 2.002, cópia às fls. 213 a 219, põe, a meu ver, pá de cal na discussão, pois, conforme consta desse documento, a incorporadora era acionista controladora da incorporada, com participação superior a 99,99% das ações do capital dessa empresa, o que implica em dizer que todos os atos praticados pela incorporadora era, ao menos indiretamente, de responsabilidade da hoje incorporadora, a qual detinha o controle total da administração da incorporada. Diante disso, não consigo vislumbrar qualquer possibilidade de excluir a reclamante do pólo passivo da obrigação tributária ora em exame.” (grifou-se)

Verifica-se que, embora o caso analisado pelo acórdão paradigma efetivamente trate de empresas relacionadas à época da prática dos atos tidos como infração tributária (a incorporadora era controladora da incorporada), tal fato foi indiferente para a construção da conclusão que prevaleceu no julgamento.

Observe-se que o voto condutor do acórdão paradigma, sem distinguir situações em que houvesse ou não a participação no mesmo grupo econômico ou a submissão a controle comum, concluiu pelo cabimento da responsabilização da incorporadora pelas multas devidas por infrações cometidas pela sucedida, com base nos seguintes fundamentos, resumidamente: **(i) o art. 132 do CTN deve ser interpretado à luz da regra geral do art. 129 do mesmo Código, que menciona que o disposto naquela Seção aplica-se ao “crédito tributário”, o que corresponde, no nosso ordenamento jurídico, ao tributo e às suas verbas acessórias, entre as quais a multa de ofício; (ii) o ilícito de natureza fiscal não se confunde com o ilícito penal, este sim de índole personalíssima e que, por isso, não pode passar da pessoa do infrator; e (iii) a possibilidade de escapar da penalidade tributária por meio de mera**

alteração da estrutura societária da empresa funcionaria como elemento indutor da prática de fraudes fiscais.

Somente após expor suas razões de decidir é que o acórdão paradigma aborda a questão de a incorporadora e a incorporada serem relacionadas entre si, afirmando que tal fato jogaria “*uma pá de cal na discussão*”. Mas a decisão deixa claro que os argumentos até então expostos já seriam suficientes para decidir pela procedência da cobrança da multa de ofício da incorporadora: “*Não fossem as razões aposta linhas acima suficientes para demonstrar a procedência da multa de ofício na empresa incorporadora, (...)*”.

Conclui-se, portanto, que a alegada ausência de similitude fática entre a decisão recorrida e o Acórdão nº CSRF/02-02.396 é indiferente para fins de caracterização da divergência jurisprudencial defendida pela Fazenda Nacional. O acórdão recorrido adota o entendimento de que a imputação da multa à incorporadora por infração cometida pela incorporada é cabível quando as empresas forem relacionadas e incabível em caso contrário. De forma diversa, o acórdão paradigma abraça a conclusão de que a referida imputação da multa de ofício é sempre cabível, independentemente de a incorporada e a incorporadora guardarem relações societárias anteriores.

Em vista do exposto, rejeita-se a arguição preliminar de não conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional por ausência de indicação de paradigma apto a caracterizar a divergência jurisprudencial.

2) Não cabimento do recurso especial por inobservância do art. 67, § 2º, do Anexo II do RICARF/2009, por se tratar de matéria objeto de súmula.

Argumenta também o sujeito passivo que o Acórdão recorrido teria afastado a exigência da multa de ofício à luz da Súmula CARF nº 47. Dessa forma, nos termos do § 2º do art. 67 do Anexo II do RICARF/2009 (atual § 3º do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015), seria incabível a interposição de recurso especial contra a decisão.

Não deve prevalecer o entendimento do sujeito passivo recorrido.

Conforme disposto no tópico anterior, o acórdão recorrido entendeu que a Súmula CARF nº 47 seria aplicável ao caso concreto, *a contrario sensu*. Ou seja, não se trata de aplicação direta e incontroversa da súmula a um caso concreto. A aplicação *a contrario sensu* pressupõe certa dose de interpretação a respeito da súmula.

Não é descabida a interpretação oferecida pela Fazenda Nacional em seu recurso especial, no sentido de que a Súmula CARF nº 47 tratava apenas do que ali estava disposto de forma expressa: casos em que a incorporada e a incorporadora estivessem submetidas a controle comum ou pertencessem ao mesmo grupo econômico.

Pode-se discutir qual é a melhor interpretação para a súmula. Mas não se pode afirmar que seja óbvia sua aplicação aos casos não explicitamente referenciados em seu texto.

Por isso, não se aplica ao caso concreto o § 3º do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, vigente atualmente, devendo ser rejeitada a arguição de não cabimento recursal formulada pelo sujeito passivo.

Presentes os pressupostos recursais, o recurso especial da Fazenda Nacional é conhecido.

Mérito

RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO

O recurso especial apresentado pelo sujeito passivo foi conhecido em relação a 4 (quatro) matérias.

Sob o título “da impossibilidade de se aplicar a teoria do propósito negocial”, defende que não é necessária a existência de propósito negocial (motivação extratributária) para validar um negócio jurídico, diante da inexistência de previsão legal que respalde tal exigência.

Ao tratar da matéria “da validade do propósito negocial em decorrência da motivação fiscal”, argumenta que, ainda que fosse possível a exigência de um propósito negocial, a busca por economia tributária seria suficiente para caracterizar tal propósito.

Na sequência, abordando a matéria “da existência de propósito negocial em face da demonstração de motivos extrafiscais”, defende que, no caso concreto, teria sido devidamente demonstrada a existência de motivos extrafiscais para justificar as operações realizadas e que tais razões seriam suficientes para demonstrar o propósito negocial que suportaria a operação em foco e, por conseguinte, sua validade.

Por fim, na matéria denominada “da ausência de abuso de direito – regularidade da operação em termos da legislação/opção legal”, argumenta que o mero exercício, pelos contribuintes, de opção fiscal conferida pelo legislador, ainda que enseje uma eventual redução de carga tributária, não revela qualquer abuso de direito.

Como se vê, as matérias conhecidas têm entre si uma indissociável pertinência temática, razão pela qual serão analisadas de forma conjunta.

As matérias têm relação com a infração central dos presentes autos, associada ao conjunto de operações adotadas pela empresa ABN 2 para concretizar a venda de 100% das ações da empresa REAL SEGUROS (e de 50% das ações da REAL VIDA) ao grupo econômico a que pertencia a TMNFI.

A Fiscalização considerou que as operações societárias praticadas não podem ser opostas ao Fisco por terem sido realizadas de forma artificial, sem qualquer propósito negocial, apenas com a finalidade de reduzir os tributos que, já se sabia, incidiriam sobre o ganho de capital a ser apurado com a alienação. Já o sujeito passivo, sucessor por incorporação da ABN 2, defende que o procedimento adotado teve motivação extratributária suficiente para lhe conferir propósito negocial e que, mesmo que não assim não fosse, não se pode exigir propósito negocial de operações societárias como requisito para sua validade e oponibilidade ao Fisco.

Importante para a adequada apreciação do tema que se faça uma breve exposição das operações praticadas pelas empresas envolvidas na operação de compra e venda das ações,

cumprindo transcrever o histórico muito bem relatado na decisão da DRJ em São Paulo I (SP), também transcrito no acórdão recorrido:

O caso em análise apresenta a seguinte situação: a ABN 2, empresa domiciliada no Brasil e controlada pela ABN NV (pessoa jurídica sediada na Holanda), era detentora de ações representativas de 100% do capital social da Real Seguros. Esta, por sua vez, detinha 100% das ações da Real Vida e 100% das ações da Real Capitalização.

Em 28/04/2005, a ABN 2 celebrou, com a TMNF, Contrato de Compra e Venda de Ações (fls. 242 a 290) tendo por objeto as ações representativas de 100% do capital social da Real Seguros. Esse contrato também previa a reorganização societária da Real Seguros a ser efetivada antes do fechamento da operação de compra e venda, de modo a segregar (i) o negócio de vida e previdência distribuído por meio da Rede de Distribuição, (ii) o negócio de ramos elementares e de corretagem de seguros e (iii) o negócio de capitalização, além de transferir ações representativas de 50% do capital social da Real Vida para a ABN 2 ou pessoa ligada por ela indicada.

Logo, o negócio jurídico pretendido pelas partes era bastante simples: (i) segregar da Real Seguros e transferir para a ABN 2 (ou pessoa ligada por ela indicada) 50% das ações da Real Vida e os ramos de negócios acima discriminados e (ii) em seguida, alienar para a TMNF as ações representativas de 100% do capital da Real Seguros (sendo esta detentora de ações representativas de 50% do capital social da Real Vida).

Todavia, para implementar tais objetivos, as partes celebraram, em 28/06/2005, um Aditivo ao Contrato de Compra e Venda de Ações (fls. 304 a 313), no qual estabeleceram que a vendedora seria a ABN NV (empresa sediada na Holanda e controladora da ABN 2) e a compradora seria a MILLEA (empresa sediada no Japão e controladora da TMNF), tendo sido efetuada a cessão de direitos e obrigações da ABN 2 para a ABN NV e da TMNF para a MILLEA.

Além disso, convencionaram que o negócio seria efetivado por meio das 7 etapas discriminadas abaixo, envolvendo duas outras empresas: a ABN 3 e a FARAG.

Etapa 1 – cisão parcial da Real Seguros, de modo que os investimentos

correspondentes a 100% da Real Capitalização S.A. e 65,10% da Real Vida fossem cindidos e segregados da Real Seguros e incorporados pela ABN 2.

Etapa 2 – aumento de capital da Real Vida no valor de R\$24.971.875,45, subscrito e integralizado pela Real Seguros, de sorte que, após o aumento de capital, a Real Seguros e a ABN 2 passassem a ser acionistas da Real Vida, cada qual detentora de 50% do seu capital social.

Etapa 3 – cisão parcial da ABN 2, de modo que o investimento correspondente a 100% da Real Seguros (avaliado em R\$299.177.982,00) fosse segregado e destinado a uma nova pessoa jurídica resultante da parcela cindida (ABN 3).

Etapa 4 – incorporação da ABN 3 pela Real Seguros (incorporação reversa), passando a ABN NV a ser a única e direta acionista da Real Seguros, detendo 100% de suas ações.

Etapa 5 – aquisição pela ABN 2 da empresa holding brasileira Farag Participações (FARAG), CNPJ 07.081.424/000177, e aumento do capital social no valor de R\$9.900,00, integralizado pela ABN 2.

Etapa 6 – na data do fechamento, aumento de capital na FARAG, mediante a emissão de 10.000 novas ações preferenciais sem direito a voto no valor de R\$96.373,698753 cada, conversíveis em 963.736.987 ações ordinárias, subscritas e integralizadas em dinheiro pela MILLEA.

Etapa 7 – na data do fechamento, aquisição pela FARAG de 100% das ações da Real Seguros, de titularidade da ABN NV. Na sequência, conversão, pela MILLEA, das 10.000 ações preferenciais sem direito a voto em 963.736.987 ações ordinárias e aquisição de 10.000 ações ordinárias de titularidade da ABN 2, tornando-se única acionista da FARAG.

Por fim, em 07/07/2005, foi efetuado o aumento de capital social da ABN 2 em R\$674.340.586,00, mediante a emissão de 674.340.586 novas ações ordinárias, ao valor nominal unitário de R\$1,00, subscritas e integralizadas em dinheiro pela ABN NV. E, em 31/10/2005, a FARAG foi incorporada pela Real Seguros (incorporação reversa), tornando-se a MILLEA a controladora desta última.

Assim, foi atingido o objetivo pretendido pelas partes: a ABN 2 (por meio de sua controladora ABN NV) alienou sua participação na Real Seguros (depois da cisão de negócios) para a TMNF (por meio da FARAG, subsidiária integral da MILLEA).

Durante o procedimento de fiscalização, o sujeito passivo foi instado a se manifestar a respeito do propósito negocial das operações descritas nas etapas de 1 a 7, dos ganhos obtidos na realização de cada etapa e dos motivos extratributários e benefícios que levaram grupo econômico a optar por realizar a venda das ações da REAL SEGUROS por meio da controladora estrangeira ABN NV ao invés de fazê-lo diretamente pela ABN 2.

Em resposta, informou que o propósito negocial era identificar e segregar os negócios de seguros relacionados aos ramos elementares, as atividades de corretagem de seguros e o negócio de capitalização, bem como segregar as ações representativas de 50% do capital social da REAL VIDA. Esta separação dos negócios e atividades fins teriam o objetivo de atender condições comerciais e negociais contidas no Contrato de Compra e Venda de Ações celebrado entre a ABN 2 e a TMNFI, ao permitir de forma eficiente o controle e a gestão do processo de segregação dos ativos, passivos, meios materiais e humanos a serem assumidos e administrados por terceiros.

Afirmou ainda que a reestruturação societária teve como motivação segregar de forma eficiente do ponto de vista operacional, societário e regulatório as atividades da ABN 2 que seria assumidas por terceiros das demais operações que continuariam a ser desenvolvidas pela empresa. Por este motivo, parcela dos recursos obtidos com a venda da REAL SEGUROS pela ABN NV foi reinvestida na ABN 2 mediante aporte de capital para possibilitar o desenvolvimento de outras atividades e operações comerciais.

Da análise das operações societárias praticadas pelas empresas do grupo econômico a que pertencia a contribuinte ABN 2, conclui-se por dar razão à Fiscalização quando esta afirma que o propósito negocial e os objetivos alegados pelo sujeito passivo poderiam ser completamente satisfeitos por meio da realização das operações descritas nas etapas 1 e 2, seguidas da venda das ações da REAL SEGUROS realizada diretamente pela ABN 2 ao comprador.

As únicas operações que eram verdadeiramente necessárias à realização do negócio acordado eram aquelas que visavam separar 100% das ações da REAL SEGUROS (e, abaixo desta, 50% das ações da REAL VIDA) do restante das empresas do grupo ABN, de forma a possibilitar sua venda.

Sendo assim, as demais etapas levadas a cabo pelo grupo econômico não representaram nenhuma vantagem negocial, operacional, societária ou regulatória que as justificasse, segundo os propósitos extratributários apontados pelo sujeito passivo.

Na realidade, verifica-se que as etapas 3 a 7 tiveram como motivação exclusiva a economia tributária. Neste sentido, as etapas 3 e 4 tiveram como objetivo propiciar economia tributária ao grupo econômico da ABN 2, vendedora das ações da REAL SEGUROS, ao propiciar a mudança da titularidade dos ativos que seriam vendidos e possibilitar que o esperado ganho de capital fosse submetido a tributação mais favorecida. Já as etapas 5 a 7 visaram à economia tributária do grupo econômico da TMNFI, compradora das ações da REAL SEGUROS, ao tentar viabilizar uma situação semelhante àquela requerida pelo art. 386 do RIR/99 com a finalidade de aproveitar tributariamente o ágio associado à compra das ações, por meio da dedução das despesas associadas à sua amortização.

A economia tributária perseguida pela prática das etapas 5 e 7 é matéria estranha aos presentes autos, razão pela qual não será analisada em profundidade.

No que toca ao grupo econômico da ABN 2, o objetivo da realização das etapas 3 e 4 foi alterar artificialmente a titularidade das ações cuja venda já estava acertada, por meio de uma “doação” da controlada à controladora estrangeira. O deslocamento da base tributável para a controladora holandesa teve o único objetivo de submeter o ganho de capital relativo à venda das ações da REAL SEGUROS a uma situação tributariamente mais favorável: pagar-se-ia IRRF à alíquota de 15% ao invés de IRPJ e CSLL a uma alíquota total de 34%.

Corroborar tal conclusão o fato de considerável parcela dos recursos auferidos pela ABN NV com a alienação das ações ter retornado à ABN 2, proprietária originária do bem vendido. O aporte de recursos pela controladora ABN NV, por meio de aumento do capital social da controlada ABN 2, representou verdadeira “contrapartida” pela anterior cessão a título gratuito das ações cuja alienação já estava alinhavada.

No contexto das etapas 3 e 4, verifica-se que o grupo econômico fez uso de uma empresa-veículo, a ABN 3. Como é peculiar às empresas-veículo, esta pessoa jurídica não apresentou atividade empresarial autônoma, teve atuação efêmera e sua participação nas operações analisadas resumiu-se a possibilitar a transferência das ações da REAL SEGUROS à empresa holandesa ABN NV.

Como bem apontado pelo acórdão da DRJ em São Paulo I (SP), a etapa 3 (cisão parcial da ABN 2 com versão de parcela do patrimônio para a ABN 3) foi realizada no dia 30/06/2005, tendo a AGE da ABN 2 ocorrido às 09:00 e a AGE da ABN 3, às 09:30. No mesmo dia, realizou-se também a etapa 4 (incorporação da ABN 3 pela REAL SEGUROS), sendo que a AGE da ABN 3 ocorreu às 18:00 e a AGE da REAL SEGUROS, às 19:00.

Resta evidenciada, assim, a atuação da ABN como mera empresa de passagem das ações da REAL SEGUROS da ABN 2 para a ABN NV.

Considero, diante das constatações expostas, que a sequência de operações societárias adotadas pela ABN 2 e por empresas a ela relacionadas tiveram efetivamente motivação exclusivamente tributária, o que não lhes garante o propósito negocial necessário para a oponibilidade de seus efeitos ao Fisco. As operações realizadas demonstram que a ABN2 foi a

real alienante das ações da REAL SEGUROS ao grupo econômico da empresa TMNFI, sendo ela a verdadeira contribuinte do ganho de capital auferido com a multicitada venda.

A real motivação das operações examinadas era interpor artificialmente como alienante formal das ações da REAL SEGUROS uma empresa do grupo que poderia tributar o ganho de capital sob um regime mais vantajoso, por estar sediada no exterior.

Adota-se aqui o entendimento de que a estrita legalidade dos atos societários praticados por um grupo econômico é irrelevante na verificação da oponibilidade de seus efeitos tributários ao Fisco. A absoluta ausência de motivação extratributária na engenharia societária adotada em planejamentos tributários torna seus efeitos inoponíveis à Administração Tributária.

Se um contribuinte pratica uma série de ações, todas elas perfeitas do ponto de vista formal, movido unicamente pelo objetivo de se excluir da sujeição passiva tributária ou de ser tributado de forma menos onerosa, sem nenhum outro propósito econômico ou comercial que guarde uma mínima relação com seu objeto social, estará configurado planejamento tributário abusivo.

Não se quer, com esta afirmação, negar a liberdade que todos os contribuintes têm para se auto-organizar da forma que melhor lhes aprouver. Obviamente tal direito subsiste, mas não pode ser gozado de forma ilimitada, sob o risco de afrontar direitos alheios, notadamente os da coletividade que depende, direta ou indiretamente, do emprego dos recursos arrecadados pelo Estado.

A respeito deste tema, remeto-me ao artigo *O propósito negocial e o planejamento tributário no ordenamento jurídico brasileiro*, publicado pelo i. Procurador da Fazenda Nacional Miquerlam Chaves Cavalcanti, na Revista da PGFN (Ano 1, nº 1):

2 DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O estudo do planejamento tributário aqui realizado busca um enfoque constitucional. A adoção de medidas jurídicas e comerciais com o intuito de recolher menos tributos, ou adiar a ocorrência do fato gerador, decerto encontra amparo em diversas regras e princípios constitucionais.

Por outro lado, há diversos outros princípios que podem ser tolhidos caso planejamentos sejam indiscriminadamente considerados válidos e legítimos tão-somente porque adotaram forma jurídica prevista em texto de lei.

O que se busca nas próximas linhas é a demonstração de que o atual estágio do nosso direito, sobretudo, do direito constitucional, não mais permite interpretações que ignorem a realidade fática, subjacente às formas jurídicas.

Defendemos aqui a existência de limites ao direito de se buscar alternativas para reduzir ou adiar a tributação. A existência de um propósito negocial que justifique as medidas jurídicas é elemento a ser perquirido na análise da validade dos planejamentos tributários.

Não olvidamos, entretanto, das diversas críticas doutrinárias quanto à aferição do propósito negocial em matéria de planejamentos.

Com efeito, questiona-se a introdução de um critério alienígena em um ordenamento jurídico, mormente quando o fenômeno (business purpose) formou-se a partir de uma

evolução jurisprudencial e sem que tenha havido inovação legislativa que o embase. (SCHOUERI; FREITAS, 2010, p. 18).

Verificaremos, entretanto, que a crítica não resiste à uma análise sistemática, teleológica e, sobretudo, constitucional de nosso ordenamento em vigor.

Por essa razão, comecemos a discorrer sobre o planejamento tributário sob um enfoque constitucional, contribuindo para uma releitura desse fenômeno jurídico.

(...)

3 DO PROPÓSITO NEGOCIAL

A abordagem constitucional feita acima, no que se refere ao planejamento tributário, nos permite afirmar que o ordenamento jurídico brasileiro não mais tolera uma discrepância entre a realidade e a formalidade dos atos jurídicos.

A formalidade jurídica há de ser expressão fidedigna da realidade. Dessa forma, partindo-se da premissa de que as sociedades empresárias buscam o auferimento de lucros, não se concebe a adoção de medidas em que a busca, ainda que mediata, por lucros não seja considerada.

Podemos garantir que “economia de tributos” não é objeto social de nenhuma empresa. Assim, na condução dos negócios, não há dúvidas de que tal economia possa licitamente ocorrer, mas há que decorrer do cumprimento do objeto social da sociedade.

O propósito negocial diz respeito, portanto, à condução dos negócios da sociedade empresária segundo posturas previsíveis ou admissíveis se considerado seu objeto social e sua atividade econômica tendente ao auferimento de lucros.

(...)

3.4 Normas Autorizadoras do Reconhecimento do Propósito Negocial como Requisito de Validade Fático-Jurídica de Operações Societárias no Contexto do Planejamento Tributário

O reconhecimento do propósito negocial como requisito da validade jurídica do planejamento tributário diz respeito sobretudo à conformação entre a realidade fática das relações comerciais e a formalidade jurídica.

No atual estágio do nosso constitucionalismo, conforme abordamos acima, sobressai o entendimento de que os direitos fundamentais irradiam seus efeitos para as relações privadas (SARMENTO, 2008), falando-se em uma eficácia horizontal daqueles direitos (SARLET, 2007).

Os planejamentos se realizam com a adoção de atos e negócios jurídicos realizados entre particulares, cujos efeitos são apresentados à administração tributária no intuito de obstar ou adiar a ocorrência do fato gerador. Sob esse enfoque, é propriamente essas relações entre particulares que devem observância aos direitos fundamentais.

No âmbito constitucional, podemos vislumbrar a exigência do propósito negocial como condicionante das transações comerciais em princípios como a função social da propriedade, a isonomia e, principalmente, na interpretação constitucional dada a institutos de direito privado.

Tais princípios já encontram reverberação em dispositivos infraconstitucionais recentes. Exemplo disso são os artigos 421 e 422 do Código Civil de 2002.

O artigo 421 condiciona a liberdade contratual à função social do contrato, enquanto o artigo 422 elege a probidade e a boa-fé como princípios a serem seguidos pelos

contratantes em geral. Cremos não haver dúvidas de que essas regras se aplicam, por exemplo, aos contratos ou estatutos sociais de sociedade empresárias.

Assim, contratos ou estatutos sociais de “empresas veículo”, criadas como o exclusivo propósito de propiciar economia tributária mediante sucessivas operações societária, podem ser impugnados e a operações correlatas desconsideradas em razão do descumprimento da função social, da probidade e da boa-fé.

É de se notar, neste caso, que a probidade e a boa-fé não de ser consideradas não entre as partes da operação, via de regra coligadas e em conluio, mas sim perante a coletividade, tolhida de recursos tributários ordinariamente devidos.

A previsão do artigo 884 do Código Civil igualmente autoriza o reconhecimento da exigência do propósito negocial em nosso direito.

Com efeito, o artigo em destaque repudia o enriquecimento sem causa. Ora, se o contrato social ou o estatuto social elenca o objeto social, ou seja, as atividades empresariais a que se propõe a sociedade, é naqueles instrumentos que se encontra a forma (ou causa) para a geração de riquezas.

Como afirmamos acima, desconhecemos qualquer empresa que nomeie dentre seu objeto social “economizar tributos”. Assim, operações pautadas nesse único propósito fogem da normalidade empresarial listada em seu objeto social e, portanto, carecem de causa jurídica.

Considerando que, sob o ponto de vista contábil, a redução de um custo (pagamento de tributos) representa um ganho, a conclusão não pode ser outra senão que a economia tributária auferida em operações que não apresentem fatores extra-tributários, constitui enriquecimento sem causa.

Com isso, defendemos que a vedação ao enriquecimento sem causa contribui para o reconhecimento do propósito negocial em nosso ordenamento.

Por fim, em um exercício de interpretação sistemática do nosso ordenamento jurídico, vislumbra-se ainda autorização para o reconhecimento do propósito negocial como requisito de validade de operações societárias (fusões, cisões, incorporações) adotadas em planejamentos em normas que versam sobre a desconsideração da personalidade jurídica.

Citem-se aqui os artigo 50 do Código Civil e o artigo 28 do Código de Defesa do Consumidor. Assim, a desconsideração da personalidade jurídica é possível ante a ocorrência de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, bem como quando houver abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social.

Podemos concluir, portanto, pela existência de um robusto arcabouço jurídico que permite a aplicação do instituto do propósito negocial em nosso direito. O fato de sua constatação decorrer de fundamentação principiológica e sistemática não lhe retira a eficácia jurídica.” (grifou-se)

Percebe-se, portanto, que não há nada de ilegal ou inconstitucional na exigência de que determinado planejamento tributário tenha propósito negocial diverso da simples economia tributária. Pelo contrário, esta exigência guarda perfeita harmonia com os princípios constitucionais da função social da propriedade e da isonomia e com os princípios legalmente exigidos dos contratos, de probidade, boa-fé e função social destes instrumentos.

Mais do que isso, a existência de motivação extratributária no encadeamento de operações societárias que configura o planejamento tributário é garantia de correspondência

entre a formalidade dos atos e a realidade dos fatos. Por esse motivo, a mera regularidade formal dos atos, não suportada pela realidade, é ineficaz para produzir efeitos prejudiciais ao Fisco e, por decorrência, à coletividade.

Também já se pronunciou neste sentido o Professor Marco Aurélio Greco, na obra *Planejamento Tributário* (2004, p. 179, 180 e 203):

Esta digressão é particularmente importante em se tratando do planejamento tributário, pois na medida em que o perfil da figura da elisão fiscal encontra apoio constitucional e tem sido formulado a partir de uma determinada concepção de Estado, tendo havido, pela CF/88, uma transformação em tal concepção, cumpre identificar os reflexos trazidos ao tema.

Neste passo, a análise da temática do 'planejamento fiscal' deverá agregar, ao lado dos valores propriedade e segurança, também os valores igualdade (art. 5º, caput), solidariedade (artigo 3º, I) e justiça (artigo 3º, I), vista esta não apenas como justiça formal, mas como justiça substancial.

(...)

Sendo este o pano de fundo do tema, dele claramente decorre a necessidade de a análise levar em conta não apenas a estruturação formal dos conceitos (visão estática), mas também a perspectiva funcional (visão dinâmica) no sentido dos resultados concretos obtidos. A passagem, no plano da interpretação jurídica, de uma visão estrutural para uma funcional é excelentemente exposta por Norberto Bobbio no seu *Dalla struttura alia funzione*, onde mostra o sentido garantista da primeira e modificador da segunda.

Ou seja, cumpre analisar o tema do planejamento tributário não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos igualdade, solidariedade social e justiça.

Nesse mesmo sentido tem se firmado a jurisprudência recente deste Colegiado, conforme ilustram os seguintes julgados:

Acórdão nº 9101-004.382, sessão de 10/09/2019 (Tinto Holding):

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

Ano-calendário: 2009

GANHO DE CAPITAL. INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. INTERPOSIÇÃO DE FUNDO DE INVESTIMENTO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL.

A incorporação de ações por pessoa jurídica mediante a constituição de fundo de investimento, sem qualquer finalidade comercial ou societária, unicamente para diferir o pagamento de tributos devidos, não produz o efeito tributário, almejado pelo sujeito passivo.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE.

Válida a aplicação da penalidade mais gravosa se presente o necessário aprofundamento da acusação fiscal para evidenciação dos vícios nas operações realizadas e do real objetivo dos intervenientes em deixar de recolher os tributos incidentes sobre o ganho de capital auferido.

RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. PESSOA JURÍDICA. AUSÊNCIA.

O simples fato do sócio ser detentor da maioria das cotas do sujeito passivo, não é suficiente para atrair a “responsabilidade” prevista no artigo 124, I do CTN.

(grifou-se)

Acórdão n.º 9101-004.335, sessão de 07/08/2019 (Vialco):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2010

GANHO DE CAPITAL. CESSÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA A PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO EXTERIOR. REDUÇÃO DE CAPITAL PROMOVIDA DEPOIS DO RECEBIMENTO DE OFERTA VINCULANTE DE COMPRA DAS AÇÕES.

Não produzem efeitos perante o Fisco as operações realizadas sem propósito negocial, com o único intuito de reduzir a tributação incidente sobre o ganho de capital materializado a partir da estipulação do preço a ser pago pelas ações detidas pelo sujeito passivo.

IRRF SOBRE GANHO DE CAPITAL. DEDUÇÃO DO IRPJ DEVIDO NO PERÍODO.

Deve ser deduzido do imposto devido no período de apuração o imposto pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo do tributo.

(grifou-se)

Por fim, todo o exposto demonstra também que o planejamento tributário engendrado pelo contribuinte ABN 2, ao lado de sua controladora estrangeira ABN NV, caracterizou o ilícito atípico do abuso de direito.

A respeito desta figura, leciona o Professor Marco Aurélio Greco, na já citada obra Planejamento Tributário (2004, p. 181 e 187):

Neste passo, tem pertinência o tema do “abuso do direito”, categoria construída para inibir práticas que, embora se encontrem dentro do âmbito da licitude, implicam, no seu resultado, uma distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes, seja pela utilização de um poder ou de um direito em finalidade diversa daquela para a qual o ordenamento assegura sua existência, seja sua distorção funcional, por implicar inibir a eficácia da lei incidente sobre a hipótese sem uma razão suficiente que a justifique.

(...)

Nesse contexto é que vejo a inserção da temática do abuso do direito de auto-organização no âmbito tributário. Ou seja, a possibilidade de serem identificadas situações concretas em que os atos realizados pelos particulares, embora juridicamente válidos, não serão oponíveis ao Fisco quando forem fruto de um uso abusivo do direito de auto-organização que, por isso, compromete a eficácia do princípio da capacidade contributiva e da isonomia fiscal. Aqui não se está falando da figura prevista no artigo 123 do CTN, mas sim da possibilidade de atos privados não serem admitidos pelo Fisco quando implicarem deslocamento do foco visado pela lei ao qualificar a manifestação de capacidade contributiva.

Do exposto, resta evidenciado que o contribuinte, ao promover o deslocamento artificial do pólo passivo da relação tributária relacionada à alienação da empresa REAL

SEGUROS, abusou de seu direito de auto-organização, ultrapassando o limite funcional do direito que o ordenamento jurídico lhe garante.

Assim, voto por negar provimento ao recurso especial do sujeito passivo, mantendo a cobrança dos créditos tributários incidentes sobre o ganho de capital auferido pela contribuinte ABN 2 na alienação das ações da empresa REAL SEGUROS no ano-calendário 2005.

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

No mérito, a Fazenda Nacional questiona o entendimento adotado pelo acórdão recorrido, no sentido de que é incabível a imputação à incorporadora de multa de ofício referente a infração praticada pela incorporada e lançada após a incorporação, na hipótese de as empresas envolvidas na operação não estarem sujeitas a controle comum ou não pertencerem a um mesmo grupo econômico.

Nas datas em que a houve a interposição do recurso especial pela Fazenda Nacional, o exame de sua admissibilidade e a apresentação de contrarrazões pelo sujeito passivo recorrido, a questão era parcialmente tratada pela já citada Súmula CARF nº 47, que tinha a seguinte redação:

Súmula CARF nº 47: Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.

Por conta do teor desta súmula e de sua menção no acórdão recorrido, o sujeito passivo argumentou que a decisão teria aplicado entendimento de súmula de jurisprudência do CARF e não poderia, por isso, ser objeto de recurso especial, nos termos do § 2º do art. 67 do Anexo II do RICARF/2009. Tal argumento foi, contudo, superado nos tópicos precedentes.

O que nos interessa na presente discussão de mérito é que a citada Súmula CARF nº 47 foi revogada por meio da Portaria CARF nº 72, de 17/10/2017. Em seu lugar, foi editada a Súmula CARF nº 113, aprovada pelo Pleno da CSRF em 03/09/2018 e tornada vinculante pela Portaria ME nº 129, de 01/04/2019. A nova súmula tem a seguinte redação:

Súmula CARF nº 113: A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório.

Observa-se que o texto da Súmula CARF nº 113 tem um escopo muito mais geral do que tinha a redação da Súmula CARF nº 47. A nova súmula aplica-se tanto às empresas que tinham relação societária antes da incorporação (evento sucessório) quanto àquelas que não tinham. Além disso, deixa claro que a responsabilidade tributária da incorporadora (sucessora) pelas multas aplica-se de igual forma se estas forem lançadas antes ou depois da incorporação (evento sucessório).

Assim, ao contrário do que acontecia com a Súmula CARF nº 47, deve ser incontroversa a aplicabilidade da Súmula CARF nº 113 ao caso sob julgamento.

Por este motivo e por força do caput do art. 72 do Anexo II do RICARF/2015 (“*As decisões reiteradas e uniforme do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF*”), voto por aplicar ao caso concreto o teor da Súmula CARF n.º 113 e dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, restabelecendo a cobrança da multa de ofício.

Conclusão

Em face do exposto, voto por conhecer do recurso especial do sujeito passivo, com exceção da matéria sumulada e, na parte conhecida, por negar-lhe provimento. Quanto ao recurso especial da Fazenda Nacional, voto por conhecê-lo e, no mérito, por dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner