



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

Processo n° 16561.720116/2015-38
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1401-003.121 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de fevereiro de 2019
Matéria GANHO DE CAPITAL
Recorrentes SERVE - SERVIÇOS GERAIS S/A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

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

Restando comprovado que a negociação da participação societária foi de fato e de direito realizada pelas pessoas físicas (ausência de simulação), bem como que a redução de capital com entrega de participação aos sócios produziu as consequências jurídicas normalmente esperadas para este tipo de operação (negócio dotado de "causa"), não há base para que o fisco desconsidere os efeitos tributários a pretexto de tributar os atos segundo o seu entendimento apenas para majorar a tributação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as arguições de nulidade para, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário e negar provimento ao recurso de ofício, restando prejudicados os recursos apresentados pelos apontados como responsáveis solidários.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Letícia Domingues Costa Braga - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Abel Nunes de Oliveira Neto, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga, Carlos André Soares Nogueira, Bárbara Santos Guedes (Suplente Convocada).

Relatório

Adoto como relatório, aquele da decisão de primeira instância, complementando a seguir:

Em ação fiscal levada a efeito no contribuinte acima identificado, abrangendo o ano calendário de 2010, a autoridade fiscal identificou a fuga da tributação quanto ao ganho de capital, que incidiria com a alíquota de 34% sobre a pessoa jurídica (autuada), fazendo-a incidir em 15% no ganho de capital obtido nas operações pelas pessoas físicas (sócios) de acordo com o relato fiscal (fls. 876 e ss.).

O fator determinante para a abertura desse procedimento fiscal foi a aquisição de 100% da participação acionária na Rodovias Integradas do Oeste S/A (CNPJ 03.497.792/0001-40), doravante denominada **Rodovias**, pela Companhia de Participações em Concessões S/A (CNPJ 09.367.702/0001-82), doravante denominada **CPC**, ocorrida em 2010.

Do total dessa participação, 22,16% pertenciam à Holding G4 Participações S.P.E. Ltda. (CNPJ 10.477.411/0001-26), doravante denominada **Holding G4**, da qual a **SERVE** detinha 25% das quotas.

A Autoridade Fiscal afirma que a negociação foi concluída em 03/08/2010, conforme contrato de compra e venda (DOC 34 e 35, fls. 526 e ss.), quando a **CPC**, adquiriu a participação acionária da empresa **HOLDING G4**, que detinha 20,16% de participação acionária na empresa **RODOVIA INTEGRADAS DO OESTE S/A – Rodovias (SPVIAS)**.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 876 e ss.) a autoridade lançadora descreve minuciosamente os fatos que levaram à autuação.

Tempestivamente a autuada apresentou a peça impugnatória, alegando em síntese, o que segue conforme tópicos abaixo: [...]

I. A precariedade do trabalho fiscal - Ofensa ao art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN

Afirmou que a Autoridade Fiscal ao desqualificar arbitrariamente atos legais, perfeitos e acabados, não logrou comprovar que (i) a alienação da participação societária da Rodovias teria sido feita na pessoa jurídica da Requerente e (ii) muito menos que o fruto da venda feita pelas pessoas físicas teria voltado ao seu próprio caixa.

Ressalta que a Autoridade não trouxe aos autos um documento sequer que comprove sua tese de que o negócio entre as pessoas físicas (sócias) e a CPC teria sido realizado, na realidade, pela Requerente. Defende que a tese fiscal é pautada em documentos apresentados pela CPC (propostas, laudos e contratação de banco intermediário) que, simplesmente, retratam o interesse dela na compra da Rodovias ao longo dos anos, sem qualquer formalização ou ato praticado pela Requerente.

Acrescenta que a fiscalização nem sequer questionou a Requerente sobre esse aspecto na fase inquisitória. Nada obstante isso, depois de feito o lançamento, não juntou nenhum documento comprovando a suposta “volta” do dinheiro por empréstimo, afirmando que seriam eles sigilosos.

Argui que os 2 (dois) pontos tidos como relevantes pelo AFRFB para desqualificar a operação de venda e compra entre as pessoas físicas (sócias da Requerente) e a CPC sob o manto da suposta ocorrência de “planejamento tributário abusivo” ou “simulação objetiva”, não foram comprovados nos autos. Rememora que o art. 142, do CTN, determina que o fato jurídico tributário deve ser constatado e comprovado de maneira clara pela fiscalização, sem o qual o lançamento de ofício não se aperfeiçoa. Aponta o art. 10 do Decreto 70.235/72, o qual dispõe que o fato jurídico deve ser efetivamente descrito e comprovado, sem o qual torna o lançamento de ofício nulo.

Articula que o fato jurídico tributário deve ser efetivamente VERIFICADO, para que se possa ser exigido o IRPJ e reflexos; ou seja, a fiscalização não poderia agir de forma superficial, sem fazer a prova cabal de suas presunções.

Reitere que não houve prova de que o negócio teria sido feito pela pessoa jurídica e nem de que o fruto da alienação da participação dos sócios da Requerente teria voltado à Requerente ou outra empresa do grupo. Conclui então:

Destarte, por ter deixado de comprovar as presunções que levaram à desqualificação de atos jurídicos perfeitos e acabados feitos pela Requerente e seus sócios e, por conseguinte, a composição do fato jurídico tributário, os autos de infração devem ser integralmente cancelados.

II - O erro na determinação do período de apuração - Ofensa ao art. 13, § 2º da Lei nº 9.718 (art. 516, do RIR/99) e 142 do CTN - • O Regime de Competência Adotado pelo AFRFB - Erro

Sustenta a impugnante que além da precariedade do trabalho fiscal, os lançamentos de ofício devem ser cancelados pelo erro de adequação do regime de competência e, conseqüentemente, de apuração do IRPJ e da CSLL, pois alocou os valores tidos como decorrentes de omissão de receita no regime de competência na apuração do lucro presumido.

Afirma que base para tomada para decisão AFRFB de imputar o regime de competência e o período de apuração do IRPJ e da CSLL foi a data do contrato de venda e compra celebrado, em 03/08/2010 entre as pessoas físicas, sócias da Requerente, e a CPC.

Apesar de ter estipulado a data de assinatura do contrato como o momento definidor do período de apuração do IRPJ e da CSLL (terceiro trimestre de 2010), não se atentou o AFRFB de que havia no referido documento diversas cláusulas suspensivas, que, se não fossem efetivadas, redundariam na inexistência do negócio. Deveras, o contrato de venda e compra foi assinado em 03/08/2010, mas o negócio jurídico só se efetivou em 22/10/2010, depois do cumprimento das condições suspensivas determinadas no acordo. Dessa forma, tanto para o comprador (CPC), como para os vendedores (sócios da Requerente e outros), o negócio só se consumaria com (i) a provação da ARTESP no tocante à substituição do direito à concessão decorrente da alienação E (ii) com a aquisição da participação de grupo formado por outros acionistas (26,55% do capital), para efeito de aquisição de 100% da participação da Rodovias. E somente quando consumadas as condições

suspensivas é que ocorreria a venda, para todos os fins e efeitos de direito, ou seja, o acordo de 03/08/2010 não era definitivo, como pensou o AFRFB.

Explica que a alienação, de forma efetiva, só ocorreu em 22/10/2010 (doc. 9). E, por tal razão, para efeito de obediência ao regime de competência, o valor de R\$68.076.874,29, referente à suposta omissão de receita, ainda que equivocado, deveria ser alocado no período de apuração do IRPJ e da CSLL do 4o trimestre de 2010. Decorrência basilar dessa ilação é que o AFRFB errou os períodos de apuração do IRPJ e da CSLL: lançou para o 3º trimestre de 2010, quando o correto seria para o 4o trimestre de 2010 (doc. 2).

Destaca jurisprudência do Carf que retrata que, na hipótese de condição suspensiva, só depois do cumprimento dela terá havido o ganho de capital e, por conseguinte, a correta adequação do período de apuração do IRPJ e da CSLL no regime de competência:

Cita ainda a jurisprudência do CARF é pacífica em relação à afronta ao art. 142 do CTN na situação de erro no critério temporal do lançamento, como ocorre na presente situação:

Conclui então que pelo erro contundente na imputação do período de apuração do IRPJ e da CSLL, sob o prisma da competência em ganho de capital e pelo regime do lucro presumido, os lançamentos de ofício devem ser integralmente cancelados.

III• O Regime de Caixa - Erro do AFRFB

Afirma que em razão de as pessoas físicas, sócias da Requerente, terem recebido o preço de forma parcelada e com condição suspensiva, o regime que deveria ser adotado no lançamento de ofício seria o de caixa. Com efeito, o preço foi recebido, até então, em 3 (três) parcelas, que só foram pagas depois de ter havido cumprimento de condição suspensiva, como se nota do demonstrativo anexo (doc. 11); do termo de fechamento (doc. 9); das declarações de quitação, recebimento e anuência assinados pelas pessoas físicas, sócias da Requerente, e a CPC (doc. 12); e dos extratos com os recebimentos líquidos delas (doc. 13).

Acrescenta que todos os valores recebidos pelos sócios da Requerente decorreram de cumprimento de condições suspensivas: (i) o negócio e o pagamento do preço de fechamento foi subordinado, dentre outros aspectos, a aprovação da ARTESP e a venda da participação de outros acionistas da Rodovias; e (ii) as parcelas da diferença em 2011 e 2012, dependentes do cumprimento de metas referentes à utilização da conta de garantia.

Aponta ainda que, em situação análoga, o Decreto-lei 1.598/77 e a IN 84/79, para efeito de reconhecimento de receita no setor imobiliário, revelam que deverá ser feito pelo regime de caixa, depois de implementada a condição suspensiva.

Aduz também a IN 104/1998, vigente à época dos fatos, a qual indicava que, se o recebimento fosse parcelado, a apuração deveria ser verificada e reconhecida pelo regime de caixa.

Consigna também que a jurisprudência do CARF corrobora o entendimento da Requerente de que o lançamento de ofício, nessa situação de pagamento parcelado com condições suspensivas deve ser feito pelo regime de caixa, com comprovação dos pagamentos para inclusão no ganho de capital.

Ressalta que na situação em apreço não havia disponibilidade jurídica e nem econômica porque sem o cumprimento das condições não haveria o negócio e nem o recebimento do preço, inclusive das parcelas que eram atreladas à movimentação da

conta de garantia. A única medida viável, pois, seria a adoção do regime de caixa pela fiscalização.

Assim, entende que pelo erro na indicação do regime de apuração para efeito do computo do IRPJ e da CSLL, foi feito por competência quando deveria ter sido por caixa, os lançamentos de ofício devem ser integralmente cancelados.

III. O erro na delimitação da base de cálculo - Ofensa ao art. 142 do CTN e art. 25, II, da Lei nº 9.430/96

Afirma que é indispensável realçar que a determinação da base de cálculo pelo AFRFB se baseia em informações alheias aos autos, isto é, sem comprovação quanto ao real valor recebido pelas pessoas físicas. Aponta item 59 do TVF, afirmando que tal vício fica claro (fl. 889).

Articula que o AFRFB expressamente admite que determinou a base de cálculo nesse caso pela aferição de diferença baseada em suposto documento obtido com a CPC, o qual, até agora, é desconhecido pela Requerente, pois não se encontra nos autos.

Em relação ao PIS e COFINS defende que a base de cálculo foi eleita, arbitrariamente, no valor de R\$ 1.678.394,17 como sendo receita financeira. Não há prova disso, como dito. A correta base de cálculo do IRPJ e da CSLL retratam que, na verdade, todas as bases imponíveis estão equivocadas.

Complementa que o AFRFB determina que as bases de cálculo eleitas por ele foram tiradas do contrato de compra e venda (03/08/2010 - fls. 526/875) sem levar em consideração o termo de fechamento (22/10/2010 - doc. 9) segundo o regime de competência, que foi aplicado incorretamente e em detrimento do regime de caixa. Destaca os itens 54 a 59 do TVF (fls. 888/889):

Assim depreende dos itens acima citados que foi levando em conta o valor atribuído à participação da Rodovias e informado no contrato de compra e venda (fls. 526/875) que o AFRFB determinou as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Ao determinar a base de cálculo dessa forma, não se atentou o AFRFB que havia condições suspensivas e o valor atribuído da participação da Rodovias a ser utilizado era o do termo de fechamento e pelo regime de caixa e não do contrato de 03/08/2010 e pelo regime de competência, aonde ainda não havia alienação perpetrada.

Reitera que houve a assinatura do contrato de compra e venda e o pagamento do preço foi vinculado ao cumprimento de condições suspensivas: (i) termo de fechamento; (ii) parcela do primeiro ano; (iii) parcela do segundo ano, como se demonstra na planilha anexa (doc. 11).

Alude que das planilhas anexas (fl. 1131) e dos anexos extratos (docs. 11 e 13) que o ganho de capital, diversamente do que consigna o AFRFB, não foi recebido integralmente em 2010. Pelo contrário, ele foi recebido em parcelas em 2010 (cumprimento das condições de fechamento), 2011 e 2012 (ambas pelo cumprimento de metas e recebimento da conta de garantia).

Tanto é assim que o pagamento pelos sócios, pessoas físicas, do IRPF foi realizado de acordo com o momento do cumprimento das condições e, por conseguinte, do recebimento de tais parcelas, ou seja, em 2010, 2011 e 2012 (doc. 14).

Desse modo, entende que é reluzente que as bases de cálculo elegidas pela fiscalização (preço total segregado em parte por receita financeira) estão completamente erradas, dado que, em função das condições suspensivas, o preço foi "parcelado" por decorrência de eventos futuros e incertos, sendo completamente nulos os autos de infração.

Conjectura que além de não refletirem o recebimento do ganho de capital em parcelas por decorrência de cumprimento de condições suspensivas, o valor considerado pelo AFRFB não reflete o montante de acréscimo patrimonial efetivamente recebido pelas pessoas físicas.

Sustenta que o AFRFB desprezou a realidade, por completo, ao se basear tão somente no contrato de compra e venda para determinar como ganho de capital o valor da avaliação da Rodovias, desprezando que tal valor não foi o efetivamente o recebido pelas pessoas físicas.

Menciona que o AFRFB elegeu como ganho de capital o preço estipulado em contrato desprezando, aí, todos os custos havidos com a negociação, não apurando, com isso, o ganho de capital efetivo auferido pelas pessoas físicas, que deveria, ao menos, refletir na Requerente, em vistas da ilegal desconsideração da real operação.

Anota que os demais custos havidos na operação também não foram deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, os quais são ora demonstrados na planilha abaixo colacionada e anexa (doc. 11), cujo número pode ser atestado pela apuração de ganho de capital, recolhimentos do IRPF (doc. 14) e pela própria informação contida no TVF.

DEMONSTRATIVO DO VALOR RECEBIDO

1a PARCELA CONTINGENTE CONTRATO 74% SPVIAS - 22/11/2011

NOME	CUSTOS INCORRIDOS					
	CUSTO AQUISIÇÃO HG4	ITAUBBA	IBIRAPEMA PARTICIPACOES S/C LTDA	HS ENGENHARIA E PROJETOS LTDA	PRM ENGENHARIA E CONSULTORIA	NL4 NUNES LOPES CONS. PLAN. SEGURO LTDA
Marco Antonio Botter	0,00	0,00	56.390,54	8.756,74	4.715,17	3.367,98
Luisa Maria Botter	0,00	0,00	28.195,28	4.378,37	2.357,59	1.683,99
Rodrigo Botter Pinto	0,00	0,00	9.398,41	1.459,46	785,86	561,33
TOTAL	0,00	0,00	93.984,23	14.594,57	7.858,62	5.613,30

DEMONSTRATIVO DO VALOR RECEBIDO

2a PARCELA CONTINGENTE CONTRATO 74% SPVIAS - 22/11/2012

NOME	CUSTOS INCORRIDOS					
	CUSTO AQUISIÇÃO HG4	ITAUBBA	IBIRAPEMA PARTICIPACOES S/C LTDA	HS ENGENHARIA E PROJETOS LTDA	PRM ENGENHARIA E CONSULTORIA	NL4 NUNES LOPES CONS. PLAN. SEGURO LTDA
Marco Antonio Botter	0,00	0,00	61.417,83	9.537,42	5.135,53	3.668,24
Luisa Maria Botter	0,00	0,00	30.708,92	4.768,71	2.567,77	1.834,12
Rodrigo Botter Pinto	0,00	0,00	10.236,29	1.589,57	855,92	611,37
TOTAL	0,00	0,00	102.363,04	15.895,70	8.559,22	6.113,73

DEMONSTRATIVO DO VALOR RECEBIDO
PARCELA INICIAL CONTRATO 74% SPVIAS - 22/10/2010

NOME	CUSTOS INCORRIDOS					
	CUSTO AQUISIÇÃO HG4	ITAUBBA	IBIRAPEMA PARTICIPACOES S/C LTDA	HS ENGENHARIA E PROJETOS LTDA	PRM ENGENHARIA E CONSULTORIA	NL4 NUNES LOPES CONS. PLAN. SEGURO LTDA
Marco Antonio Botter	2.657.719,28	466.433,00	1.537.090,64	255.687,20	137.677,72	98.341,23
Lúisa Maria Botter	1.328.859,64	233.217,00	768.545,55	127.843,64	68.838,88	49.170,63
Rodrigo Botter Pinto	442.952,21	77.739,00	256.181,39	42.614,47	22.946,25	16.390,18
TOTAL	4.429.531,13	777.389,00	2.561.817,58	426.145,31	229.462,85	163.902,04

Declara que os custos acima elucidados foram simplesmente ignorados pelo AFRFB sem motivação alguma, em menoscabo ao real sentido do termo "ganho de capital", que corresponde ao acréscimo da renda líquida.

Conclui então que, por todos os equívocos acima retratados, consistentes (i) na falta de prova para conformação das bases de cálculo; (ii) na imputação de valor total, segregado em inicial e receita financeira, com equívoco no regime de competência e desconsiderando as parcelas advindas do cumprimento das cláusulas suspensivas; e (iii) na falta de exclusão dos custos e determinação do real ganho de capital, é inegável que os lançamentos de ofício devem ser integralmente cancelados por equívoco na mensuração da base imponível.

IV. d) A ilegalidade do lançamento por suposto “planejamento tributário abusivo” - Ofensa ao art. 37 e 150 da CF/88, art. 97 e 197 do CTN e art. 2º da Lei 9.784/99

Ventila que o ponto fulcral dos lançamentos de ofício foi a indicação de suposto "planejamento tributário abusivo" (fls. 884/885) e, por tal razão, o ato do AFRFB é ilegal, dado que inexistente no sistema jurídico pátrio norma que permita o desfazimento de atos perfeitos e acabados para substituição de outros presumidos ao bel prazer da fiscalização por tais motivos.

Anota que o AFRFB deixa de indicar qual seria o fundamento legal do “planejamento tributário abusivo”, que foi o motivo primordial da autuação. Acrescenta que a norma que revelaria a hipótese e a consequência decorrente do aventado "planejamento tributário abusivo" não existe no Brasil. Desse modo, a Administração Pública, aí incluído o AFRFB que autuou a Requerente, deve respeitar os estritos termos legais, sem qualquer margem para discricionariedade ou invenção, sob pena de enveredar na produção de ato nulo, como, de fato, se verifica na situação em apreço. O AFRFB, ao efetuar o lançamento baseado nessa única presunção interpretativa, praticou ato à margem da Lei

Discorre que, consoante doutrina pátria, a teoria do abuso de formas jurídicas não foi recepcionada no sistema brasileiro, em virtude da proibição do emprego da analogia gravosa em matéria tributária. Para que as pactuações dos particulares sejam caracterizadas como abusivas, no tocante à forma jurídica, é imprescindível que elas sejam capturadas e incluídas como tal em expressa previsão legal.

Destaca:

Se o legislador quiser tributar a forma alternativa, basta fazê-lo de modo expresso, sem deixar para o intérprete a tarefa (ilegal) de estender o tributo para situações não previstas.

(...) na ausência de disciplina legal específica, não cabe ao intérprete ou ao aplicador da lei ignorar a forma ou a estrutura jurídica e substituí-la por outra, fiscalmente mais onerosa (...) (AMARO. Luciano, em Direito Tributário Brasileiro, 15a Edição, Editora Saraiva, pág. 236- grifou-se).

Complementa que tanto na interpretação geral do primado da legalidade, como de maneira específica sobre a inexistente previsão do que seria “planejamento tributário abusivo”, é proibida a desconstituição de atos jurídicos lícitos, como ocorre nessa situação concreta, sem Lei que estabeleça as diretrizes para tanto.

Menciona que recentemente, inclusive, a jurisprudência do CARF reafirmou o fato de que no ordenamento jurídico pátrio não há dispositivo legal que autorize a desqualificação de atos por “planejamento tributário abusivo”, “abuso de forma”, “abuso de direito” ou qualquer outro termo usado pelo fisco para formatar a desconsideração de atos por presunção.

Consigna que essa ilegalidade, como frisado, abala toda a segurança jurídica e a certeza do direito, pois retira da Requerente a possibilidade de agir preventivamente diante dos desígnios legais e o pior, deixa-a a mercê da discricionária nova reconstrução de fato e de direito realizada pelo AFRFB.

Entende então ser cintilante, desse modo, que, por falta de previsão legal, não há como sustentar o lançamento baseado na única acusação de “planejamento tributário abusivo”, sendo, pois, de rigor o cancelamento dos autos de infração.

V - A inexistência de previsão legal de “omissão de receita” em relação ao caso concreto - Ofensa aos arts. 281 a 288 do RIR/99 (Decreto-Lei nº 1.598/77 e Lei nº 9430/96)

Entende que é de suma relevância dizer que, em nenhum momento, foi registrado pelo AFRFB que houve escrituração à margem da contabilidade e, por tal razão, a fundamentação legal sobre a suposta omissão de receita é incabível e os lançamentos de ofício são ilegais. Na realidade, o AFRFB baseia a omissão de receita num único pressuposto: na suposta ocorrência do por ela denominado “planejamento tributário abusivo”. Nada mais. Sem desconsiderar os atos legais praticados pela Requerente não se chega a nenhuma possibilidade de lançamento de ofício.

Explica a motivação legal geral sobre base de cálculo e alíquota, para o (i) valor de R\$ 66.076.874,29 foi utilizado como parâmetro da determinação do fato jurídico tributário do IRPJ e da CSLL (3º Trimestre de 2010) o art. 521, 522 e 528 do RIR/99, enquanto que para o montante de (ii) R\$ 1.678.394,17 (4º Trimestre de 2010) apenas o art. 521, do RIR/99. Entretanto, observa-se que, também sob o prisma da omissão de receita, as hipóteses legais registradas pelo AFRFB não se coadunam com esse referido e suposto “fato” que ensejou o lançamento de ofício, em menoscabo aos princípios da legalidade e da tipificação tributária. Com efeito, os arts. 521 e 522 do RIR/99, tratam da apuração do ganho de capital, inclusive no que tange ao custo de aquisição. Já o art. 528 do RIR/99 estabelece de forma geral que, observada a omissão de receita, o montante deverá ser computado na apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro presumido.

Diante desses dispositivos tem-se que para (i) valor de R\$ 66.076.874,29 foi indicada uma hipótese geral de omissão de receita, sem qualificação da hipótese e para (ii) a quantia de R\$ 1.678.394,17 nem sequer foi registrada tal situação, já o fundamento legal trata apenas da apuração do ganho de capital. Quer dizer, até mesmo para enquadramento da suposta omissão de capital, o AFRFB agiu na

ilegalidade, pois nenhum dos dispositivos legais por ele citados assemelha-se aos fatos verificados no lançamento de ofício. Lembre-se, nesse pormenor, que o art. 288 do RIR/99 determina o tratamento tributário a ser seguido na hipótese de constatação de omissão de receita, isto é, o regime (lucro real, presumido ou arbitrado) que deverá ser imposto e obedecido pelo contribuinte.

Proclama que é essencial salientar, nesse ponto, que o mencionado comando normativo revela a consequência decorrente da omissão de receita e não cuida das hipóteses nas quais ela se verifica, que, repise-se, não foram fundamentadas nem qualificadas pelo AFRFB. Essas hipóteses de omissão de receita, que tratam da conduta do contribuinte, são previstas nos textos legais antecedentes (arts. 281 a 287 do RIR/99) que, de forma exaustiva, preveem as situações que ensejam a sua ocorrência. Há omissão de receita quando a fiscalização verifica a existência de saldo credor de caixa, de falta de escrituração de pagamento, de suprimento de caixa, de falta de emissão de nota fiscal etc, ou presume a existência de depósitos bancários. Nem de longe, essas hipóteses se subsumem ao suposto fato indicado no lançamento fiscal: omissão por "planejamento tributário abusivo". Verifica-se que os dispositivos legais que sustentam a acusação da suposta omissão de receita não se coadunam com os fatos apurados pelo AFRFB no lançamento fiscal.

Entende que o lançamento fiscal padece de outra nulidade por ofensa à legalidade e pela inexistência de tipificação tributária, uma vez que as hipóteses de omissão de receita são exaustivas, fechadas em *numerus clausus*, e elas não se subsumem ao fato apontado no lançamento de ofício.

Cita jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF afirmando ser pacífica quanto à impossibilidade de caracterização de omissão de receita sem que haja hipótese específica na legislação de regência para tanto:

Argumenta que, antes da Lei nº 9.430/96, a presunção de omissão de receita, advinda de passivo não comprovado, era inaplicável por falta de previsão legal. Se até a edição da referida norma não existia regra de lançamento para passivo não comprovado, da mesma maneira não se pode permitir a omissão de receita por desconstituição de atos lícitos, já que inexistente hipótese legal para tanto.

Assim conclui que a situação aqui é a mesma do citado julgado: inexistente norma legal que revele a hipótese de omissão de receita por desconstituição de ato jurídico lícito, especialmente de operação legal de redução de capital seguida por venda e compra de participação societária.

Assevera que a jurisprudência nesse ponto é tão pacífica, que o CARF sumulou a matéria em relação ao "passivo não comprovado", retratando que, somente depois da edição de Lei específica, é que se tornou válido o lançamento por omissão de receita nessa referida hipótese:

Súmula CARF nº 54:

"A constatação de existência de "passivo não comprovado" autoriza o lançamento com base em presunção legal de omissão de receitas somente a partir do ano-calendário de 1997."

Articula então que, como não há hipótese específica de omissão de receita por desconstituição de ato lícito, a jurisprudência do CARF ratifica o fundamento de ilegalidade ora suscitado pela Requerente. Logo, pela falta de amparo normativo, a omissão de receita e o consequente lançamento de IRPJ e reflexos são ilegais (R\$ 66.076.874,29), sobretudo quanto ao valor de R\$ 1.678.394,17 que nem sequer foi

enquadrado como tal, os autos de infração, também por esses motivos, devem ser cancelados.

VI- O descabimento da desconsideração da alienação feita pelas pessoas físicas (motivação, substância e realidade) - Ofensa à Legalidade e à Tipicidade

Nada obstante os erros incorrigíveis dos lançamentos de ofício, afirma que não há como manter a desqualificação fiscal dos atos praticados pela Requerente e seus sócios, baseado na ideia de que houve "planejamento tributário abusivo", dado que foi seguida à Lei e não houve qualquer tipo de manipulação da real intenção na operação.

• Os atos jurídicos, perfeitos e acabados da Requerente, pautados em fatos reais e motivados

Ressalta que, antes de tudo, é bom grifar que desde 2008 (doc. 15), havia o interesse dos sócios da Requerente de realizar o planejamento sucessório da empresa em relação à participação que detinham na Rodovias e, ao mesmo tempo, garantir que esse bem não fosse contaminado com outras operações, além de formar bloco de acionistas minoritários na Rodovias. Com essa intenção em mente, os sócios da Requerente, em 13/11/2008 (quase 2 anos antes da venda do investimento), diante do excesso de capital da Requerente, decidiram por realizar publicação visando a redução do seu capital, tudo para realinhar a participação na Rodovias entre os sócios e isolá-la do restante da operação (doc. 15). Para o acerto das participações e realização da sucessão familiar foi realizada em 2009 a saída de Ariovaldo Botter e Telma Januzzi Botter do quadro de participações da Requerente (doc. 16). De outro lado, para fazer essa transição plenamente, a Requerente não podia efetivá-la de imediato, haja vista que, segundo as regras de edital público, pessoas físicas não poderiam deter participação na Rodovias (doc. 17) e, havia, ainda, a projeção da formação do bloco na referida concessionária. Diante disso e também para formar bloco político de minoritários na Rodovias, a Requerente, juntamente com outras empresas parceiras, formaram a Holding G4 em 20/12/2008 (doc. 3).

Pontua que, apesar de o AFRFB tratar todos os atos como advindos de um grande e maquiavélico plano contra o fisco, a Requerente, desde 2008 (2 anos antes da venda da participação à CPC pelas pessoas físicas), já tinha definido sua vontade de entregar a participação da Rodovias às pessoas físicas. Vale salientar, nesse aspecto, que a participação da Rodovias, de um modo geral, sempre foi alvo de propostas e especulações sobre vendas de participação, como se nota do anexo prospecto de 2008, no qual consta, dentre a CPC, citada pela fiscalização, mais 28 empresas interessadas (doc. 18). Aliás, apesar de o AFRFB dizer que "as negociações foram iniciadas em 2006 e interrompidas em 2008" (fls. 889) com a CPC, o fato é que a Rodovias (e não a Requerente) não recebeu propostas apenas da referida empresa, mas de outras também empresas (doc. 18), sem que houvesse nenhuma relação efetiva e conjugada.

Consigna que, já em 05/01/2009, ainda sem nenhuma proposta efetiva de venda e compra, muito menos da CPC, a Requerente integralizou a participação que detinha na Rodovias na Holding G4 para efetivar a ideia de formar grupo político de minoritários (doc. 3/A). É bom salientar que a efetivação da participação se deu mediante cláusula suspensiva pois, como dito acima, era necessária a aprovação da ARTESP, da CEF e do BNDES (doc.3/A). Nesse passo, destaca que as condições tiram a presunção fiscal de que tudo foi feito visando a venda pelas pessoas físicas em 2010, vez que esse ato poderia não se confirmar e vedar a existência da própria Holding G4 na Rodovias, tendo sido realizado muito tempo antes da efetivação do negócio.

Como se constata, acrescenta que os sócios da Requerente estavam buscando concretizar, diante do excesso de capital da Requerente, seu ideal de 2008:

conseguiu formar o bloco político, mas ainda não podia executar seu desejo de separar as operações e acertar as participações para os sócios, dado que, por questões formais, eram necessárias as citadas aprovações. Em 15/07/2009, a Rodovias, a pedido da Requerente e do grupo formado pela Holding G4, enviou carta à ARTESP pleiteando a substituição formal dela e das demais empresas na participação da referida concessionária (doc. 19). A autorização formal da ARTESP veio em 29/10/2009 (doc. 20).

Faz uma ressalva: o AFRFB diz ser relevante a ata de Assembléia Geral Extraordinária - AGE da Rodovias (fls. 880), realizada em 31/08/2009, na qual são acertados (i) o fornecimento de fiança e garantias pelo Banco Itaú BBA S/A. doravante "Itaú", e (ii) a reserva de assessoria em futura estruturação, de forma marginal.

Como foi esclarecido na fase inquisitória, o acerto entre a Rodovias e o Itaú BBA foi feito pela diretoria da referida concessionária, como consta, inclusive da ata, sem qualquer participação formal da Requerente ou de seus sócios (fls. 235/236). E, ainda, bem antes e sem qualquer vinculação com o negócio que seria feito em 2010 por meio das pessoas físicas com a CPC.

Conforme a AGE (fls. 235/236), tal assessoria financeira teria como principal objetivo a obtenção de financiamento e de fiança bancária. A contratação para eventual e futura estruturação societária foi ribeirinha; uma clara moeda de troca para que a Rodovias pudesse, na realidade, obter as garantias que necessitava, o que é comum e evidente em negociações com instituições financeiras. Na sequência de atendimento das condições e de posse da autorização mais emblemática da ARTESP, a Rodovias, uma vez mais a pedido do referido grupo, enviou cartas às seguintes instituições financeiras pedindo a substituição da Requerente e das aludidas empresas pela Holding G4, na condição de devedora dos empréstimos e das fianças até então por elas avalizadas como acionistas: (i) 29/10/2009 para o BNDES (doc. 21) e (ii) 23/11/2009 para a CEF (doc. 22).

Alega que é essencial dizer que, tal como no passado, a Rodovias era alvo de especulação de venda e compra, mas sem nada que formalizasse e vinculasse à Requerente e nem ela a qualquer negócio, que seguiu atendendo e caminhando em direção ao seu objetivo.

Com a autorização da ARTESP (doc. 19/20) e com a ciência de que as instituições financeiras não se oporiam ao pedido de substituição da Rodovias, já que procederam às autorizações posteriormente (doc. 21/22), a Requerente poderia desde logo dar andamento no seu objetivo de reorganização sucessória e isolamento da participação na mencionada concessionária.

Explica que, em 07/01/2010, as participações na Requerente passaram para os sócios Marco, Rodrigo e Luisa em diferentes percentuais do que tinham nas demais empresas do grupo (doc. 23). Essa medida, como dito linhas atrás, visou reequilibrar a participação societária, haja vista que Marco era o sócio que, desde o início, havia participado do negócio da Rodovias e, por outro lado, Rodrigo e Luisa vieram complementar a sucessão familiar, iniciada lá em 2008, com as saídas de Ariovaldo e Telma. Mais do que isso, a atividade da Requerente estava sendo isolada, em relação à Telar, que é empresa construtora operacional, justamente para separar os negócios e não deixar que um influenciasse no outro.

Frisa que tudo isso se deu antes da presunção fiscal de que havia "negociação" em 2009 com a Requerente, que, repita-se, não foi comprovada. Ou seja, tudo o que foi projetado pela Requerente até aqui só teve repercussão formal em 2010, sendo,

pois, despiendo o pensamento, com todo respeito, criativo do AFRFB, de que tudo se deu com a finalidade de uma venda e compra finalizada em 22/10/2010 pelas pessoas físicas.

Anota que, com a reorganização sucessória concretizada e visando, ainda, manter a participação societária incólume a outras operações, a Requerente publicou, em 09/03/2010, a ata de reunião de sócios, por meio da qual determinou a transferência da participação societária da Holding G4 aos sócios, Marco, Rodrigo e Luisa (doc. 24). Tal ata foi publicada em termos de re-ratificação àquela perpetrada já em 2008, para acertar o montante do capital e também em função das condições suspensivas, sobretudo as da ARTESP: (i) obrigação de participação por pessoa jurídica e (ii) autorização de substituição (Requerente pela Holding G4). Passado o lapso temporal nonagesimal sem oposição de terceiros, passou, a redução de capital perpetrada pela Requerente, a surtir efeitos jurídicos desde sua publicação, 09/03/2010. Para formalizar tudo isso, as aprovações da ARTESP, CEF e BNDES e depois a aludida redução de capital, a Holding G4, por meio de alteração de contrato social, (i) confirmou a integralização de capital em 05/01/2009 (doc. 3/A e 3/B) e (ii) a entrega a transferência da participação da Rodovias aos sócios da Requerente (doc. 3/C).

Nesse pormenor, realça que é essencial dizer que a assertiva fiscal de que seria coerente a formação de bloco na Holding G4, mas incoerente a transferência da participação da Rodovias às pessoas físicas não se sustenta (fls. 19), vez que embasada apenas na ideia fixa de desconstituição dos atos perfeitos e acabados em vista de arrecadar por meio, com todo acatamento, de uma tese imaginária. Com o cumprimento das condições e dessas formalidades, a Requerente e as demais empresas da Holding G4 conseguiram mitigar os riscos decorrentes de outros negócios e, concomitantemente, segregar os resultados de cada uma delas. Rememora que esse era o anseio da Requerente desde 2008: realizar o planejamento sucessório, equilibrar as participações dos sócios (percentuais diferentes de participação) e separar os negócios, sobretudo o referente à Rodovias.

Discorre que, além desses objetivos peculiares da Requerente, desde o início e pela própria natureza de uma empresa holding, o objetivo principal da Holding G4 era reunir e administrar, da melhor forma possível, a participação de todos do grupo na Rodovias, como bem frisou o AFRFB (fls. 881). Desnecessário dizer que administrar um ativo, à evidência, significa minimizar riscos e prejuízos, ampliar o investimento, se possível, e resguardá-lo de qualquer situação que pode deteriorá-lo, notadamente na constância de diversidade de sócios com interesse comum. Com a criação da Holding G4 a medida de segregação de negócios se tornou uma necessidade, pois, com as conjunções de participação na Rodovias, o risco de contaminação de passivo com as demais empresas operacionais foi multiplicado por 4 (quatro), dado serem pessoas jurídicas distintas e operacionais. Não se tratou, assim, de nenhuma incoerência, como pensou o AFRFB. Com essas ações a Requerente e o grupo preservaram o bloco político na Rodovias e eliminaram a possibilidade de sofrer prejuízos com isolamento das participações, sem influências negativas de outras operações das empresas, que poderiam inviabilizar e rachar o grupo. Enfim, de 01/2008 a 07/2010, antes do início da alienação pelas pessoas físicas, a Requerente atuou de forma ordenada, com atendimento à legalidade e com substância, objetivando a organização de sua participação societária na Rodovias, com redução de riscos e buscando uma participação de minoritários, em grupo. Veja-se, a propósito, a linha do tempo, resumida, de ações da Requerente e da Holding G4, que, por condições de terceiros, de atendimento fiel a legislação de regência e a burocracia, foram somente concretizadas em 2010 e não em 2008, como era o plano inicial (doc. 25):

[inseriu quadro - fl. 1160]

Ressalta então que todos os atos jurídicos, perfeitos, acabados e motivados foram praticados ANTES da venda (contrato de 03/08/2010 e fechamento efetivo em 22/10/2010) efetuada pelas pessoas físicas, sócias da Requerente (fls. 526/875 e doc. 9), à CPC, de sorte que a presunção fiscal não encontra qualquer guarida no contexto da realidade.

De fato, se vê do contrato de venda de 03/08/2010 (fls. 526/875) — com cláusulas suspensivas —. do termo de fechamento de 22/10/2010 (doc. 9) — momento pelo qual se deu efetivamente a alienação —. e nos demais documentos sobre o negócio, que, refletindo a realidade legal e material, quem praticou os atos foram as pessoas físicas, sócias da Requerente (fls. 526/875, doc. 9, 12, 13 e 14). Conclui que, como, de fato, foram as pessoas físicas que praticaram a alienação da participação na Rodovias, foi corretamente recolhido o IRPF sobre o ganho de capital de cada um, mais uma vez em obediência à legislação de regência (doc. 14). Diante de toda essa explanação, que dão motivação e substância aos atos da Requerente, sustenta que não há como subsistir a ampla presunção fiscal, que vincula todos esses acontecimentos à venda da CPC pelas pessoas físicas, como se a Requerente tivesse, com todo respeito, poderes para prever o futuro.

Aponta jurisprudência do CARF que corrobora o entendimento da Requerente, no qual atos e negócios jurídicos feitos em obediência à Lei, com substância e finalidades próprias, não podem ser descaracterizados pela fiscalização em vista de buscar uma via de maior arrecadação ao erário

Conclui então que todos os atos praticados pela Requerente foram legais (como atestado pela fiscalização), além de terem substância, motivação e finalidade, como comprovado acima, motivo pelo qual os autos de infração devem ser cancelados.

VII• O equívoco da presunção fiscal - Venda efetiva pelas Pessoas Físicas, sócias da Requerente - Inexistência de retorno de investimento

Expõe que, além de todos os atos da Requerente serem motivados e representarem a realidade vivenciada no mundo real, a presunção fiscal de que teria havido venda disfarçada pelas pessoas físicas em razão da suposta volta do preço para a Requerente (ou mesmo para alguma empresa do grupo) não deve prevalecer. Acrescenta que, apesar do esforço do AFRFB na fiscalização, não há nenhuma prova de que a Rodovias e a Requerente tivessem celebrado qualquer acordo formal de venda e compra antes da redução de capital e da entrega da participação às pessoas físicas. O AFRFB se apoia em propostas para a Rodovias e não para a Requerente, que não possuem relevância jurídica alguma para comprovar a existência de negócio formalizado com a CPC quando ela ainda detinha a participação societária na referida concessionária, inclusive por meio da Holding G4. Reitera que sempre foram muitas as propostas endereçadas a Rodovias com intenção de compra de participação.

Em 24/03/2010, como se nota da carta anexa, ainda havia discussão da cúpula da Rodovias sobre possível venda à companhia Atostrade Per l'Itália (doc. 26).

Complementa que a CPC não era a única interessada na compra da Rodovias, inclusive em 2010, sendo, pois, corriqueiras as inúmeras propostas havidas no período e irrelevantes as suposições do AFRFB de que teria existido algum negócio formal com a CPC antes da transferência da participação da Requerente para as pessoas físicas.

Afirma que é notório que uma empresa do porte da Rodovias, como qualquer outra, trata de propostas de venda e compra entre os principais acionistas. Se esses consentirem com algo, somente depois serão envolvidos os minoritários. O AFRFB trata da questão, com todo acatamento, num mundo desconexo da realidade, no qual minoritário tem o mesmo poder de majoritário.

O alvo dos compradores sempre foi a Rodovias e não a Requerente de maneira isolada, ainda mais se levada em conta sua participação inexpressiva frente ao todo.

Reitera que, como ressaltado desde a fase inquisitória, a Requerente era minoritária, ainda que considerado o grupo formado pela Holding G4 e, ao contrário do que pensa o AFRFB, não participava de tomada de decisões, não recebia propostas e muito menos efetiva negociações com eventuais compradores. Nesse ponto, ainda, vale dizer que o AFRFB, ao citar o sócio da Requerente, Marco, como "conselheiro suplente*" em 2009 (fls. 881), nada altera o fato de ela ser minoritária e não participar de decisões importantes, como é uma alienação. Ora, Marco era suplente; logo atuava na falta de algum titular. Ademais, não está entre as competências de titular ou suplente de conselho de administração deliberação sobre alienação das ações da companhia. E mais ainda, ele não era diretor e, desse modo, não assinava nada em nome da Rodovias, inclusive sobre matéria de alienação. Tanto é assim que o AFRFB faz essa assertiva, com todo respeito, leviana, mas não traz à baila nenhum documento que ele tenha assinado em nome da Rodovias. E não traz porque não existe, especialmente no tocante à CPC.

Acrescenta que os documentos fornecidos (contrato com banco intermediário, propostas e laudos de auditoria) pela CPC traduzem o seu interesse, mas, de nenhuma forma, revelam pré ou acordo formal para venda e compra de participação da Rodovias e muito menos da pequena parcela que se pretende atinente à Requerente. Ora, qual vínculo teria a Requerente com a contratação de instituição financeira (Banco BTG Pactual S/A) para atender aos interesses da compradora, CPC. num negócio futuro? Nenhum! Qual seria a relação da Requerente e o levantamento em auditoria, feito pela compradora, CPC, para formar estimativa de valor de uma empresa que ela tinha interesse em comprar? Nenhum. O AFRFB, com o devido respeito, colaciona informações desconexas no TVF e argumenta que todo e qualquer ato teve o objetivo de realizar um "planejamento tributário abusivo", sem fazer o exercício normal de análise do passado, do contexto incerto, duvidoso e não definitivo.

Assevera que, na realidade, não houve qualquer acerto formal com a pessoa jurídica da Requerente. Se houvesse qualquer pré-acordo antes da realização do negócio (assinado em 03/08/2010 e fechado em 22/10/2010), a própria compradora incorreria em grave ofensa às normas de livre negociação e seria duramente punida pelo Conselho de Administração de Defesa Econômica - CADE e pela Comissão de Valores Mobiliários - CVM. Como o "Grupo CCR" era e ainda é controlador da CPC, além das disposições da Lei 6.404/76, ela estava obrigada a observar as normas regulatórias da CVM (doc. 27). Em virtude disso e nos termos do art. 157, §4º da Lei 6.404/76, era dever da CPC informar à bolsa de valores e a divulgar pela imprensa qualquer fato relevante que pudesse influir, de modo considerável, nas decisões dos investidores da companhia, como foi o caso da compra da participação da Rodovias. Da mesma forma, a CVM, por meio da Instrução CVM nº 358/200233, dispõe sobre a divulgação e uso de informações sobre ato ou fato relevante relativo às companhias de capital aberto.

No mesmo rumo, pontua que a informação sobre qualquer ato formal e negocial, fechado entre as partes, sobre a compra da Rodovias pela CPC, consistente no ato para lá de relevante, não era mera prerrogativa da CPC, mas, sim, dever, em respeito ao livre comércio e à legalidade. Com o CADE a situação não é diferente.

De acordo com o disposto nos art. 88 e seguintes da Lei nº 12.529/2011, a CPC deveria comunicar o referido órgão, se houvesse qualquer formalização de compra da Rodovias, para submissão do ato de concentração, com previsão de duras penas na hipótese de omissão. Nada foi informado a esses entes públicos antes da assinatura do contrato entre a CPC e as pessoas físicas - contrato este, como adiante se mostrará, era um misto de pré-contrato, pois possuía importantes cláusulas suspensivas o que leva à ilação de que inexistiu qualquer negociação formal entre a Rodovias (e muito menos com a Requerente) com a CPC antes da formalização da alienação. As publicações feitas pela CPC, inclusive, confirmam que inexistiu qualquer negócio antes de 03/08/2010, como se verifica das publicações para atendimento da CVM e do CADE (doc. 27).

Argumenta ainda que a fiscalização ficou tão preocupada em buscar uma “carta de intenção”, sem lograr êxito, que não percebeu que o próprio contrato de venda em compra, assinado em 03/08/2010 (fls. 526/875) era uma mistura de carta de intenção e contrato, vez que submetido a inúmeras cláusulas suspensivas definidoras do negócio. Bem se constata que a fiscalização, mesmo ciente e diante de documentos que contam a verdade dos fatos, insistiu em descrever - com todo o respeito, uma história fantasiosa sobre uma pré-negociação com a Requerente somente para dar azo à desqualificação de atos jurídicos perfeitos e aumentar a arrecadação federal.

Afirma que o que se tem, ao revés do que faz parecer a fiscalização, é uma formalização negocial de intenção de venda em 03/08/2010, sem qualquer perspectiva definitiva do real acontecimento do negócio. Na verdade, a venda e compra só foi concretizada em 22/10/2010, com o cumprimento geral das condições suspensivas e, conseqüentemente, com a assinatura do termo de fechamento de alienação da participação da Rodovias pelas pessoas físicas, proprietárias desse bem, sócias da Requerente (doc. 9).

Assevera que o produto da venda feito pelas pessoas físicas não retornou para a Requerente nem para alguma outra empresa do grupo, como, com todo respeito, maliciosamente indicou o AFRFB (fls. 884/886). Acrescenta que, não bastasse essa incongruência em seu raciocínio, a assertiva fiscal é, com todo acatamento, inverídica e maliciosa, uma vez que, como será visto adiante, (i) não foram todos os sócios que fizeram o empréstimo; (ii) as composições societárias da Requerente e da Telar são distintas; (iii) o mútuo não significa entrega definitiva de capital; (iv) o sócios, desde 2008, vinham fazendo empréstimos à Telar; (v) independentemente do produto da venda da participação à CPC, as pessoas físicas tinham capital para emprestar; (vi) o montante do empréstimo é irrisório frente ao valor da alienação efetivada pelos sócios. Rememora que que o AFRFB, em relação a essa parte de seu trabalho, não junta nenhum documento para comprovar sua presunção, neste caso e por isso, absoluta.

Após longa explanação dos fatos, defende que ficou claramente demonstrado e comprovado que não existiu nenhum “retorno de investimento” do valor do preço pago pela CPC às pessoas físicas para a Requerente ou para a Telar, sendo, com todo acatamento, imaginária e descabida a presunção fiscal nesse sentido, sendo de rigor a manutenção dos atos praticados pela Requerente e seus sócios. A consequência basilar é que não houve uso indevido do direito e das formas para simular uma determinada situação. A venda e compra foi, de fato, realizada, regular e legalmente, pelas pessoas físicas; o valor do preço foi recebido por elas da CPC; e essa quantia não “retornou”, de maneira alguma, para a empresa em forma de investimento.

Conclui então que a realidade dos documentos demonstra a verdade dos fatos, sem qualquer espaço para sustentar o suposto "planejamento tributário abusivo" indicado pelo AFRFB, já que: a redução de capital existiu, a venda efetiva foi feita na data de fechamento pelas pessoas físicas, tudo antes da ocorrência do fato jurídico tributário do IRPJ e da CSLL, sem que houvesse volta do valor à empresa do grupo. Comprovada, portanto, a (i) legalidade dos atos da Requerente e de seus sócios; (ii) a motivação, substância e finalidade de todos eles; (iii) a inexistência de negócio firmado pela pessoa jurídica antes do fechamento da venda e compra com a CPC; e (iv) a inverídica assertiva de que o valor do preço teria "retornado" para empresa do grupo, todas as presunções fiscais foram afastadas, razão pela qual os lançamentos de ofício devem ser cancelados.

VIII. g) A licitude dos atos - O livre exercício de atividade - A economia fiscal

Sustenta a impugnante que nenhum contribuinte está obrigado, por nenhuma norma legal, a se esforçar para uma maior arrecadação e uma tributação excessiva, ao contrário do que faz parecer o AFRFB. Se a Requerente respeitou a Lei, como de fato respeitou, sendo isso, inclusive, ratificado pela fiscalização, não há como desconsiderar atos, sem base legal, por causa do aventado motivo de economia fiscal. Desde que respeitado o primado da legalidade, o dever do contribuinte é adimplir aquilo que a Lei, em sentido estrito, impõe como sendo obrigação de pagamento de montante a título de tributo. (cita doutrina)(...)

Nessa vereda, articula que a ilação fiscal consistente na sugerida busca pela economia fiscal não é fundamento válido para manter a acusação de "planejamento tributário abusivo", especial e ironicamente porque, como demonstrado acima, ao agir assim, quem ofende ao princípio da legalidade é a fiscalização. A Constituição Federal de 1988 sobreleva a um patamar de destaque os primados da legalidade e do livre exercício de atividade econômica, como bens fundamentais ao desenvolvimento do país. Diferente da ordem emanada pelo princípio da legalidade à Administração Pública, que só pode agir rigorosamente de acordo com a Lei, salvo raras exceções de prática discricionária, a Magna Carta retrata que há liberdade nas ações privadas, desde que observados os limites legais. Corolário do primado da livre iniciativa é o direito de desenvolver qualquer atividade e também de contratar, aí incluída a redução de capital (cita doutrina e jurisprudência CARF). (...)

Assim, repisa que a indicação fiscal de que o Estado teria arrecadado menos do que poderia, em função da escolha legal e lícita da Requerente na realização de sua atividade e administração de seus negócios, é subsídio precário, ilegal e ilegítimo para manter os lançamentos de ofício, que devem ser cancelados.

IX) A necessidade de abatimento do IRPF recolhido pelas pessoas físicas

Alega a impugnante que caso não sejam cancelados os lançamentos de ofício pelas razões acima destacadas é preciso que os valores recolhidos pelas pessoas físicas, a título de Imposto de Renda de Pessoa Física - IRPF, sejam abatidos da exigência fiscal ora impugnada. Como se depreende do TVF (fls. 890), o AFRFB reconheceu expressamente a existência de quantia, a título de IRPF, no importe de R\$ 9.081.358,32, recolhida por Marco Antonio Botter, Luisa Maria Botter e Rodrigo Botter Rios Pinto, deixando, todavia, de abatê-la da exigência fiscal por entender impossível tal procedimento. Ocorre que, diversamente do que acredita o AFRFB, o abatimento dos valores recolhidos a título de IRPF é, além de possível, a única medida que se coaduna com o procedimento adotado por ele, sem afetar à moralidade administrativa, ocasionar à duplicidade de exigência e o enriquecimento ilícito do Estado.

Demonstra-se. O abatimento do IRPF quitado pelas pessoas físicas aludidas acima é medida que se impõe por respeito à própria legislação tributária, mais

especificamente, a Portaria nº 2284/2010 emitida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, no sentido que o pagamento realizado por um desses sujeitos fosse aproveitado pelos demais.

Proclama que, em respeito à Portaria nº 2284/2010, norma regulamentar e interna da própria Receita Federal, é evidente que o pagamento realizado pelas pessoas físicas, independente da rubrica utilizada, deve ser considerado e abatido da exigência fiscal ora impugnada, já que foi imputada responsabilidade tributária a elas. Reitera que, à margem da lei, o AFRFB desconstituiu diversos atos jurídicos lícitos realizados pela Requerente e seus sócios. O esperado, diante da desconstituição realizada, seria a recomposição do *status a quo ante* e o abatimento dos pagamentos efetuados a título de IRPF. Se o AFRFB, de um lado, constrói uma nova realidade para exigir o IRPJ e reflexos da Requerente, de outro, ele deveria, em respeito à igualdade, abater o IRPF recolhido na operação. Acrescenta: com a devida vênia, maligno exigir o tributo nessa situação e, ao mesmo tempo, se negar a abater o que já havia sido recolhido pelas pessoas físicas. O AFRFB anula, sem previsão legal, diversos atos jurídicos e, ao seu bel prazer, com o único escopo de engordar os cofres públicos, deixa de recompor a situação inicial em pé de igualdade. É desproporcional e irrazoável. anular atos, repaginar a realidade, mas só exigir, sem abater o que já foi pago. Como o AFRFB entendeu que a venda teria sido feita pela Requerente, mesmo não sendo, ele também deveria qualificar que o IRPF foi, na verdade, pago pela pessoa jurídica, para se ter o mínimo de justiça tributária.

Ressalta que independentemente de quem tenha praticado o aludido fato jurídico tributário — foram as pessoas físicas, mas o AFRFB entende que foi a Requerente - o valor recolhido por conta da ocorrência dele, nesse caso, como expressamente admitido pelo AFRFB, no importe de R\$ 9.081.358,32 é único e deve ser considerado nesse caso, sob pena de duplicidade de exigência. O valor do tributo, independentemente de ter sido recolhido sob a rubrica de IRPF ou IRPJ está igualmente à disposição da União Federal e, assim, pode ser, sim, por ela utilizada para abatimento da exigência fiscal ora impugnada. Tanto é possível tal utilização pela União Federal que a própria Lei 9.430/96, quando trata da compensação tributária, possibilita que tal encontro de contas seja realizado com quaisquer tributos, desde que administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil:

Afiança que a pretensão de se exigir 34%, sem abater os 15% recolhidos, corresponde a uma carga tributária total de 49%. Ao remanescer o lançamento fiscal ora impugnado, estar-se-ia possibilitando que o Estado receba duas vezes, já que decorrente do mesmo fato jurídico tributário, o que representa verdadeiro enriquecimento ilícito do Estado.

Por outro lado, estar-se-ia também maltratando o primado da moralidade administrativa ao validar, como quer o AFRFB, a desconsideração dos valores pagos pelas pessoas físicas, eis que não se mostra moral exigir-se novamente quantia que já se encontra nos Cofres Públicos. (cita jurisprudência do CARF e de DRJ's)

Conclui então que deve o valor quitado a título de IRPF pelas pessoas físicas, acima descritas, ser abatido da exigência fiscal ora impugnada a título de IRPJ e reflexos.

X) A Inexigibilidade do PIS e COFINS - Receita decorrente da venda do ativo não circulante - Ofensa ao art. 3º, §1º e §2º, IV, da Lei nº 9.718/98

Ainda que o lançamento principal de IRPJ seja mantido, o que se admite apenas para argumentar, é mister expor que, como a receita tributada decorre de venda das ações da Holding G4 não há incidência de PIS e COFINS, devendo o

lançamento relativo a essas contribuições ser, de qualquer forma, cancelado. Como é cediço, o art. 3º, §2º, da Lei 9.718/98 vigente à época do fato jurídico tributário (2010) veda a inclusão de certas receitas na base de cálculos do PIS e da COFINS Cumulativa, dentre elas se encontrando as receitas decorrentes da venda de bens do ativo permanente. O que se vê, assim, é que por determinação legal, as receitas que decorrem da venda de bens do ativo permanente, atual, não circulante, dentre os quais se encontram, como visto acima, as ações da Rodovias, não podem ser incluídas na base de cálculo das aludidas contribuições.

Afirma que do Termo de Verificação Fiscal e dos autos de infração (doc. 2) o AFRFB considera que o valor de R\$ 68.076.874,29 é receita decorrente da venda das ações da Rodovias pela Requerente:

"57. A quantia de R\$ 13.750.074,68 referente a comissão devida pelos vendedores ao Itaú BBA, foi paga diretamente pela CPC ao Itaú BBA, por conta e ordem dos vendedores engloba o preço de venda. Desta forma, acrescentamos o valor de R\$ 761.754.14 que caberia à SERVE. 58. Por conseguinte, apurou-se o ganho de capital abaixo discriminado:" 5

Data do Fato Gerador	Preço de Venda (A)	Comissão Itaú BBA (B)	Custo Contábil (C)	Ajustes (D)	Ganho de Capital (A+B-C-D)
03/08/2010	73.926.596.02	761.754.14	4.434.409.00	2.177.066.87	68.076.874.29

Por conta disso, deixa, por bem, de incluir na base de cálculo do PIS e da COFINS o valor acima mencionado, respeitando, assim, o disposto no art. 3º, §2º, da Lei 9.718/98 vigente à época do fato jurídico tributário (2010). Por outro lado, o AFRFB, de forma totalmente discricionária e sem respaldo algum, como já dito acima, caracterizou o valor de R\$1.678.394.17 como tendo natureza de receita financeira:

"59. A diferença entre o preço de venda informado pela CPC no total de R\$1.364.711.014,20 (22/10/2010) e o preço calculado na data da assinatura do contrato no total de R\$ 1.334.415.090,58 será tributada como receita financeira em 22/10/2010. Da diferença total de R\$ 30.295.923 coube à SERVE, R\$1.678.394,17.

60. Diante de todo o exposto, lavra-se os Autos de Infração anexos, do qual esse Termo é parte integrante e inseparável, cujos montantes incluem os juros e multa, conforme demonstrado a seguir:" (fls. 889 - grifou-se)

Por conta dessa conclusão, incluiu, o AFRFB, na base de cálculo do PIS e da COFINS, o valor acima citado, como se receita financeira fosse, mas tal quantia, à evidência, não pode assim ser classificada. Isso, pois, ao que parece, o valor de R\$1.678.394,17 decorre da verificação da diferença entre os valores de avaliação da companhia informados no: (i) contrato de compra e venda de R\$ 1.334.415.090,58 [Valor calculado pelo AFRFB, tendo por base a correção estipulada na cláusula 3.1.1 do contrato de compra e venda do valor informado no contrato de R\$1.289.548.372,00] (fls. 526/875) e (ii) Termo de Fechamento de R\$1.364.711.014,20, ora juntado (doc. 9).

Defende que, se isso for verdade, o AFRFB não explicou como apurou a quantia em questão e nem sequer provou a natureza desse valor, a presunção absoluta de receita financeira é totalmente despropositada. Embora o contrato de compra e venda (fls. 526/875) tenha sido assinado em meados de 08/2010, a negociação dependida do implemento da condição suspensiva, sendo certo que a concretização da alienação só se deu em 10/2010 com o termo de fechamento (doc. 9). O valor, então, de avaliação da Rodovias informado no contrato de compra e

venda (fls. 526/875) era meramente estimado, até porque ainda era necessário o implemento das condições suspensivas para que a negociação se efetivasse. Somente no momento do fechamento efetivo da contratação, em 10/2010, com o cumprimento das condições suspensivas, é que o negócio foi realmente firmado e, nada mais esperado, que, pelo transcurso do tempo, fosse informado novo valor da Holding G4. Veja-se que tanto no contrato de compra e venda (fls. 526/875), como no termo de fechamento (doc. 9) já havia previsão expressa de alteração do valor da companhia:

“2.2.1. Em razão do disposto na Cláusula 2.1 acima, as Partes concordam que: (a) o Valor da Companhia corresponde, nesta data, a R\$ 1.364.711.014,20 (um bilhão, trezentos e sessenta e quatro milhões, setecentos e onze mil, catorze reais e vinte centavos);

(b) o Valor do Ajuste (...) corresponde, nesta data, a R\$ 28.863.819,85 (vinte e oito milhões, oitocentos e sessenta e três mil, oitocentos e dezenove reais e oitenta e cinco centavos);”

A diferença apurada pelo AFRFB na verdade decorre somente de diferença entre o valor estimado e o valor de fechamento, realizado, inicialmente, em 03/2010, até a data do cumprimento das condições suspensivas, ou seja, 10/2010. Dessarte, como se trata de uma diferença de preço e não de receita financeira, essa parte do preço de fechamento é insuscetível de ser incluída na base de cálculo do PIS e da COFINS por expressa vedação legal (art. 3º, §2º. da Lei 9.718/98), devendo o lançamento relativo a tais contribuições ser cancelado.

Acrescenta que mesmo que se considere como receita financeira o valor de R\$1.678.394,17, o que somente se admite por força de argumentação, o lançamento relativo à contribuição ao PIS e à COFINS continua tendo de ser cancelado, vez que tal dispositivo legal foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Deveras, há muito, o Supremo Tribunal Federal já reconheceu a inconstitucionalidade do art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98, não havendo, por isso, como subsistir o lançamento em comento. Destarte, o valor apurado pelo AFRFB não tem natureza de receita financeira e, ainda que tivesse, não poderia ser exigido pela inconstitucionalidade das contribuições sobre tais valores, devendo ser cancelado, de qualquer forma, os lançamentos fiscais de PIS e COFINS.

E. por fim, realça que o dispositivo legal - §1º, do art. 3º, da Lei 9.718/98 - que possibilitava a tributação da receita financeira pelo PIS e pela COFINS já foi extirpado do ordenamento jurídico pela Lei 11.941/2009 (art. 79). Com a revogação do dispositivo acima citado, somente é passível de se exigir PIS e COFINS Cumulativo, a partir de 2009, sobre o faturamento, assim entendido a receita bruta das vendas de mercadorias ou de serviços vinculados à atividade social da Requerente. Evidentemente, o produto de venda de capital de ativo não circulante não se enquadra no conceito. Assim, por qualquer ângulo que se verifique, a questão só há uma conclusão viável: o cancelamento, de qualquer forma, do lançamento de ofício de PIS e COFINS.

XI) O descabimento da imposição da multa qualificada • A Inexistência de Fraude, Dolo e Simulação

Argumenta a impugnante que, devido as razões já expostas, é fácil concluir que a Requerente agiu nos estritos limites da legalidade e com substância, inexistindo qualquer irregularidade em seu procedimento, sendo, pois, inconsistente a presunção de legal indicada no TVF de que teria havido dolo, simulação ou

declaração falsa, motivo pelo qual a multa agravada de 150%, aplicada com fundamento no art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/96, art. 72, da Lei nº 4.502/64 e art. 2º, I, da Lei nº 8.137/90, deve ser, quando menos, cancelada.

Defende que a multa qualificada deve ser cancelada porque o AFRFB (i) não provou a suposta fraude (art. 72) e nem qualquer tipo de “declaração falsa” (art. 2º), com ação dolosa: (ii) não individualizou a pena (Requerente e os solidários); e, por fim, (iii) agiu em contrariedade à legalidade, à tipicidade e à tipificação, já que os fatos não se subsumem às hipóteses legais, que nem sequer foram elegidas especificamente pela fiscalização.

Com efeito, os arts. 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 definem o conceito de sonegação, fraude e conluio, conceitos estes que sustentam a aplicação de multa qualificada em caso de lançamento de ofício. O fundamento, aliás, do AFRFB foi de suposto “planejamento tributário abusivo”, mas ressalvada a observância a Lei.

Em decorrência da interpretação dos comandos legais supracitados, a aplicação da multa em análise apenas seria possível nos casos de evidente intuito de fraude pelo contribuinte, com comprovação. Isso não ocorreu, já que o lançamento é, com todo respeito, superficial, padrão e genérico. Estes conceitos estão postos nos dispositivos acima mencionados, onde está dito que a (i) sonegação é toda ação destinada a impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador pela autoridade administrativa, a (ii) fraude é a ação destinada a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e o (iii) conluio uma associação em vistas a enganar terceiros.

O elemento específico que caracteriza tais figuras é comprovação da presença do dolo, que é a vontade consciente do sujeito de alcançar um fim ilícito, que, no caso seria a fraude, a sonegação ou conluio, com a utilização, para tanto, de subterfúgios e artifícios.

Para a caracterização do dolo é necessário a verificação e comprovação dos seguintes requisitos, a saber: (i) âmbito de prejudicar ou fraudar; (ii) que a manobra ou artifício tenha sido a causa da feitura do ato ou do consentimento da parte prejudicada; (iii) a existência de nexos causal entre o artifício usado e o benefício por ele conseguido e, por fim; (iv) a participação intencional de uma das partes no dolo.

Sem que exista a efetiva verificação dos quesitos acima indicados, com a comprovação do evidente intuito de fraudar, não será possível aplicação da multa qualificada.

A infração que foi imputada à Requerente está fundamentada na suposta ocorrência em “planejamento tributário abusivo”, sem que houvesse, no entanto, a efetiva comprovação da prática dolosa de tais atos, afinal não existe lei que preveja tal situação. O AFRFB apenas supôs que a redução do capital da Requerente foi feita com o único objetivo de se obter economia tributária.

Não foi o que ocorreu, mas, mesmo assim, fica evidente que inexistiu qualquer ato doloso com vício de vontade por parte da Requerente e seus sócios. Ao discorrer sobre os fatos que, em tese, dariam suporte à presente autuação fiscal, o AFRFB não trouxe os necessários elementos probatórios capazes de comprovar a efetiva ocorrência dessa suposta “simulação subjetiva”. Apesar de concluir de forma diversa, o AFRFB não comprovou que a alienação da participação societária indireta da Rodovias teria sido pela Requerente, em ato de fraude. Ao revés, todas as alegações fiscais foram consubstanciadas apenas nos documentos relacionados à operação de venda e compra da Holding G4 apresentados pela CPC que demonstram, justamente, que este negócio foi realizado pelas pessoas físicas e não pela Requerente. Tampouco existe a comprovação efetiva que o valor recebido pelos sócios, em razão da venda de sua participação na Rodovias, teria

sido restituído à Recorrente ou mesmo a alguma empresa do grupo, capaz de fundamentar a suposta ocorrência de “planejamento fiscal abusivo”. A verdade é que as suposições veiculadas pelo AFRFB no lançamento fiscal não se sustentam, pois, em nenhum momento há a comprovação da prática de atos capazes de ensejar a aplicação da multa qualificada prevista no art. 44, inciso I e § 1º da Lei nº 9.430/96.

Acrescenta que é de se observar que a redução de capital da Requerente foi realizada de forma absolutamente regular, assim como reconhecido pelo próprio AFRF que, no corpo do TVF, atestou a legalidade dos atos por ela praticados (fl. 882). A legalidade do procedimento do Requerente, por si só, estanca a presunção da “simulação” ou “planejamento tributário abusivo” apontada pelo AFRFB, mas vale também consignar que a Requerente apresentou toda a documentação à fiscalização. Ainda no TVF, existe menção expressa ao fato que a Requerente respondeu a todas as intimações fiscais que lhe foram enviadas, com a apresentação dos documentos tidos por necessários pelo AFRFB. O fato de a Requerente não ter fornecido documentos que comprovariam ocorrência de “planejamento tributário abusivo” - e se não o fez, é por não existir documentação emitida nesses termos - não significa que esta se omitiu a prestar os esclarecimentos solicitados pelo AFRB ou, ainda, que tenha cometido atos fraudulentos capazes de fundamentar a aplicação da multa ora atacada. Ao revés, a farta documentação e informações apresentada pela Requerente, durante todo o período da fiscalização, é que possibilitaram a lavratura do lançamento fiscal, o que reforça, mais uma vez, a regularidade de sua conduta antes e durante o início do termo de fiscalização que culminou na presente autuação.

Tais fatos demonstram, novamente, que a Requerente não incorreu na prática de qualquer uma das condutas tipificadas no art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.460/96 capazes de validar a aplicação da multa qualificada no caso presente. Para tanto, não basta, apenas, alegar, de forma genérica e abstrata, a ocorrência de ato fraudulento. O AFRB deverá especificar no lançamento fiscal a exata conduta subjetiva que ensejou a qualificação da multa, dentre aquelas previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. A simples leitura dos autos de infração releva que não houve a devida indicação pelo AFRB da suposta conduta fraudulenta praticada pela Requerente. E a ausência desta indicação se justifica por um simples motivo: não houve a comprovação da simulação imputada à Requerente, motivo pelo qual as condutas de sonegação, fraude e conluio previstas na Lei nº 4.502/64 não se aplicam ao caso presente.

Anota e cita exemplo de jurisprudência, que reforça a efetiva necessidade de que, para a aplicação da multa qualificada, a fraude, o dolo ou a simulação devem ser minuciosamente comprovadas e mensurados no lançamento fiscal.

Conclui então (i) que a redução de capital praticada pela Requerente foi realizada de forma regular e dentro dos estritos ditames legais, (ii) que houve a apresentação de todos os documentos e informações solicitados pelo AFRB durante o procedimento fiscalizatório e, por fim, (iii) a inexistência da comprovação da prática fraudulenta que está sendo atribuída à Requerente, a aplicação da multa qualificada nos termos do art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/96 deverá ser afastada.

XII - Não incidência de juros sobre a multa de ofício

PEDIDO

Diante de todo exposto, requer-se, seja recebida e julgada a impugnação,
para o fim de que:

(i) sejam cancelados integralmente os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, além de todas condenações dele advindas, em razão das razões acima expostas, ou, quando menos,

(ii) seja abatido da exigência de IRPJ e reflexos os valores de IRPF recolhidos pelas pessoas físicas, devidamente corrigidos pela SELIC, na operação desconstituída ilegalmente pela fiscalização e, por conseguinte, cancelados em parte os lançamentos de ofício; e/ou

(iii) sejam cancelados os lançamentos de PIS e COFINS e seus respectivos consectários legais, dada à inexistência de receita financeira e, de qualquer forma, a inconstitucionalidade da exigência das referidas contribuições sobre valores dessa natureza reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal e pelo CARF: e/ou

(iv) seja cancelada a aplicação da multa qualificada de 150% e determinado que a Taxa Selic não seja aplicada sobre a multa de ofício.

Os demais sujeitos passivos - Luisa Maria Botter, Rodrigo Botter Rios Pinto e Marco Antonio Botter - também apresentaram defesa (fls. 959/1011; 1999/2111 e 2207/2319, respectivamente), cujas alegações, em resumo, reproduzimos abaixo:

II - O DIREITO

Esclarecem que (i) passam primeira e especificamente a afastar a imposição da responsabilidade solidária imputada com base no art. 135, III, do CTN para, posteriormente, (ii) ratificar e resumir os argumentos apresentados pela Serve também no dia de hoje, que deixam de ser replicados por economia processual e para não tumultuar o processo, mas que justificam a impropriedade dos lançamentos fiscais nos sujeitos passivos solidários.

II. 1) A inexistência de fiscalização em relação à (ao) Requerente - Lançamento Precário - Cerceamento de Defesa

Alegam que a responsabilidade tributária atribuída deve ser cancelada, antes de tudo, pela inexistência de fiscalização contra os requerentes, considerando a precariedade do trabalho fiscal nesse aspecto e o cerceamento do direito de defesa.

Considerando o planejamento tributário abusivo, foi desconstituída (i) a redução de capital; (ii) a venda da Holding G4 (participação indireta da Rodovias) pelos sócios pessoas físicas, inclusive a Requerente; (iii) o recebimento do preço pelas pessoas físicas; e (iv) a apuração e o pagamento do IRPF. Afora a redução de capital, todos os demais atos desqualificados por presunção do AFRFB dizem respeito às pessoas físicas, que alienaram a participação da Holding G4, motivo pelo qual era obrigatório que os responsáveis fossem fiscalizados e participassem da fase inquisitória. Como esse direito foi tolhido, a imputação de responsabilidade solidária é descabida e deve ser cancelada, em homenagem aos primados da ampla defesa e do contraditório.

Acrescentam que qualquer lançamento contra a Requerente só poderia ser feito mediante regular procedimento administrativo contra ela instaurado (CF, art. 5º LIV e LV).

II. 2) A inexistência de responsabilidade solidária - Inaplicação do art. 135 do Código Tributário Nacional - CTN:

Defendem ainda responsabilidade tributária prevista no art. 135, do CTN é descabida e ilegal, visto que (i) na época da redução de capital a Requerente não era administradora da empresa (Luisa Maria Botter); e em relação a todos, (ii) o AFRFB não provou a existência de excesso de poderes, infração de lei ou de contrato social

e de ato doloso, realizando lançamento superficial; e, ainda, (iii) ele feriu à legalidade, à tipicidade e à tipificação, já que os fatos não se subsumem à hipótese legal, que não foi elegida especificamente.

• **A inexistência de responsabilidade tributária - Ausência de poder de gerência - Art. 135 do CTN.**

Em sua defesa, **Luisa Maria Botter** alega que, contrariamente do que acredita o AFRFB (fls. 892), a Requerente não exercia a administração na SERVE na época dos fatos (2010), sendo, assim, ilegal a imputação da responsabilidade solidária art. 135, III, do CTN. Com efeito, o art. 135, III, do CTN elenca como pessoalmente responsáveis, em caso de prática de atos com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas. Nota-se que o dispositivo legal em comento não dispõe que os sócios são pessoalmente responsáveis, mas tão somente os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas. Quer dizer, a hipótese legal trata da pessoa habilitada a administrar a empresa, pois, detida de poderes, é ela que possui a atribuição para as tomadas de decisões. É essa a posição da doutrina:

“(...) a lei fala em diretores, gerentes ou representantes. Não em sócios. Assim, se o sócio não é diretor, nem gerente, isto é, não pratica atos de administração da sociedade, responsabilidade não tem pelos débitos tributários desta. 1

Trazendo-se tal premissa ao caso concreto, vê-se que deve ser afastada a imputação de responsabilidade pessoal à Requerente, haja vista que ela não detinha poder de administração algum na condução dos negócios da SERVE.

Acrescenta que, de acordo com o contrato social de entrada da Requerente na SERVE, em 07/01/2010, os administradores da referida empresa eram apenas Marco e Rodrigo (Anexo III). Transcreve o texto do contrato social:

"CLÁUSULA OITAVA

"A gerência da sociedade bem como sua representação ativa e passiva, será exercida por todos os sócios em conjunto; sendo que a Administração e a representação da sociedade em juízo ou fora dele será exercida, por prazo indeterminado, pelos Srs Marco Antonio Botter (...) e Rodrigo Botter Rios Pinto (...).

Os administradores no exercício de suas funções usarão o título de Diretor, ficando investidos dos poderes necessários para a realização dos fins sociais, inclusive com emissão de notas promissórias, cheques, letras de câmbio, aceite de duplicatas, contratos e demais documentos que acarretam responsabilidade para com a sociedade. ” (grifou-se)

Realça que, apesar de o início do texto utilizar o termo "sócios" para tratar da representação ativa e passiva da sociedade, há indicação específica, na sequência, de que somente Marco e Rodrigo serão os responsáveis administrar e representar a SERVE. Tal fato é verificado, igualmente, da anexa Ficha Cadastral da Junta Comercial do Estado de São Paulo (Anexo IV), na qual só os sócios, Marco e Rodrigo, estão qualificados como "sócios-administradores" enquanto a Requerente figura apenas como sócia.

Conclui então que, como a Requerente nunca exerceu a administração da SERVE (muito menos em 2010) e nem foi comprovada tal hipótese pela acusação, é

inaplicável o art. 135, III, do CTN ao caso, devendo a imputação de responsabilidade havida contra ela ser afastada.

• Falta de prova de infração de lei ou contrato social, excesso de poderes e de atitude dolosa - Art. 135, III, e art. 142 do CTN

Alegam que os lançamentos de ofício por responsabilidade tributária também devem ser cancelados porque o AFRF não indicou e muito menos comprovou, com dolo, que os responsáveis teriam praticado ato com (i) excesso de poderes ou (ii) infração de lei, (iii) contrato social ou estatutos, como determina o art. 135, III, do CTN.

Sustentam que os lançamentos fiscais nesse aspecto são extremamente superficiais e genéricos, o que agride o disposto no art. 135, III, do CPC, pois este dispositivo indica três possibilidades possíveis de responsabilidade tributária e o AFRFB nem sequer especificou e provou em qual delas os responsáveis se encaixaria. O AFRFB não indicou e nem provou qual teria sido o "excesso de poderes" praticado pelos sócios, e muito menos pela **Luisa Maria Botter**, que, como salientado, acima, nem administradora era à época dos fatos (fls. 891/892).

Do mesmo modo, inexistiu registro e lastro probatório de que a Requerente (na figura de sócia, apenas) e os demais administradores teriam praticado "ato com infração de lei". Como o AFRFB frisou no TVF, todos os atos praticados pelas pessoas físicas e pela Serve obedeceram à Lei, notadamente a redução de capital e a transferência de participação às pessoas físicas.

Realçam que não só houve omissão e falta de prova em relação à hipótese de "excesso de poderes" e "infração à lei", o AFRFB também não consignou e nem comprovou qual "ato contra o contrato social" da Serve teria sido praticado pelos responsáveis solidários (fls. 891/892). Para que haja a mínima chance de imputar a responsabilidade tributária nessa referida hipótese ao administrador, é mister, evidentemente, indicar a cláusula ultrajada e comprovar a execução do ato ilícito.

Desse modo, complementam que toda essa omissão, superficialidade, falta de qualquer prova quanto a ocorrência, dolosa e efetiva, de ato praticado com (i) excesso de poderes, (ii) infração de lei, ou (iii) contrato social, fere de morte o art. 142 e também o próprio art. 135, ambos do CTN, pela fatal demonstração cabal das hipóteses de responsabilidade tributária.

Concluem então que, pela generalidade da imposição da responsabilidade solidária prevista no art. 135, III, do CTN, e a inexistência de qualquer prova e demonstração de dolo, excesso de poderes, infração de lei, ou contrato social, essa imputação ilegal deve ser cancelada totalmente.

• Ofensa à legalidade e à tipicidade - Tipificação: falta de subsunção do fato à norma do art. 135, III, e art. 142 do CTN

Argumentam que o AFRFB não indicou qual, especificamente, das hipóteses legais do art. 135, III, do CTN (norma) seria aplicável aos requerentes e, concomitantemente, deixou de provar a ocorrência, efetiva e dolosa, dos atos supostamente praticados (fato) em correspondência à previsão da conduta legal (subsunção). Assim infringiu, sob esse ângulo, a legalidade e a tipicidade tributária, uma vez que não indicou objetivamente a norma de aplicação cabível e, por outro lado, a tipificação, haja vista que não comprovou o fato que se adequaria à hipótese legal e nem fez essa correspondência necessária. Inexistiu, pois, a imperiosa subsunção do fato à norma.

Alegam que, para que houvesse, no caso concreto, a responsabilidade tributária, indispensável era (i) a indicação de uma das hipóteses do art. 135, III, do

CTN e. ao mesmo tempo, a (ii) comprovação da realização dolosa pela Requerente de ato com excesso de poderes, contrário à Lei ou ao contrato social. Nada disso aconteceu no TVF. Por falta de indicação específica da hipótese legal houve ofensa à legalidade e à tipicidade, pois, sem saber qual é a hipótese normativa específica a ser aplicada, se torna impossível, conseqüentemente, a tipificação, com a adequação perfeita de qualquer conduta no mundo fenomênico ao desenho legal. Deveras, não houve tipificação, dado que inexistiu a aderência, a incidência, a adequação do suposto fato às hipóteses legais do art. 135, III, do CTN. Cintilante, assim, que por não ter indicado a hipótese legal específica do art. 135, III, do CTN e nem comprovar a real ocorrência de excesso de poderes, infração de Lei, ou contrato social por parte da Requerente, a imposição de responsabilidade solidária deve ser cancelada.

II. 3) A necessidade de abatimento do IRPF já recolhido (acréscimo de argumento em relação à defesa da Serve)

Independentemente da ratificação dos termos da impugnação e provas apresentadas pela Serve, ressalta-se que o IRPF quitado pelos requerentes deve, necessária e obrigatoriamente, ser abatido da exigência fiscal que lhes é exigida.

Apresentam as mesmas razões expostas pela autuada (SERVE).

II. 4) A multa qualificada - Pena com teor personalíssimo - impossibilidade de responsabilidade solidária (acréscimo de argumento em relação à defesa da Serve)

Alegam que a multa qualificada se caracteriza como pena e, por isso é personalíssima, de acordo com o art. 5º, XLV da Carta Magna, não podendo se estender de forma genérica a terceiros. Sustentam que a multa qualificada aplicada nesse caso só poderá alcançar, na pior das hipóteses a SERVE, sendo inaplicável aos ora requerentes, sob pena de se impor sucessão de pena ou distribuí-la indistintamente a pessoa diferentes, que é totalmente vedado pelo Texto Político.

Destarte, complementam que em virtude de a multa ter caráter personalíssimo e estar sujeita a individualização, em acréscimo às razões apontadas na defesa apresentada pela Serve, ela não pode, de qualquer maneira, ser imputada aos requerentes, em respeito aos mais rasos princípios previstos na Carta Magna.

II. 5) A impugnação apresentada pela SERVE - Serviços Gerais Ltda - Ratificação - Economia Processual

Como adiantado acima, ratificam os termos da impugnação e provas que estão sendo apresentadas nessa mesma data pela Serve, nesses próprios autos, a fim de evitar a repetição de documentos e de argumentos que sustentam a inexigibilidade dos lançamentos de ofício para todos os envolvidos, em nome da economia e da praticidade processual.

Expõem que na defesa da Serve está sendo defendido, em linhas gerais, os erros dos lançamentos, a ilegalidade do trabalho fiscal, os equívocos das presunções fiscais, além da licitude, finalidade, motivação e substância dos atos praticados por todos: pessoas jurídicas e pessoas físicas. Diante da paridade da defesa, do volume dos documentos da impugnação da Serve e dos já constantes nos autos, em nome do princípio da economia processual, pedem vênias para ratificar, totalmente, os argumentos da defesa da pessoa jurídica em seu favor.

III - O PEDIDO

Diante de todo exposto, requer-se seja recebida e julgada a impugnação, para o fim de que:

(i) *sejam acatadas as razões e as provas vinculadas à impugnação da Serve, acima resumidas e já constantes dos mesmos autos processuais, **cancelando-se integralmente** ou, na pior das hipóteses, parcialmente* assinatura do termo de fechamento de alienação da participação da Rodovias pelas pessoas físicas, proprietárias desse bem, sócias da Requerente (**doc. 8**).

[Pedidos subsidiários de cancelamento parcial da impugnação da Serve:

(ii); (iii) e (iv)], **os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS**, além de todas condenações deles advindas, em razão das razões lá especificamente arguidas lá e aqui sintetizadas, uma a uma; e. de qualquer forma.

(ii) seja cancelada a **imposição de responsabilidade solidária tributária** aos Requerentes, em relação a todos os valores exigidos da Serve (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, juros e multa), dado que, nos termos das razões e documentos acima indicados, não há como aplicar a previsão contida no art. 135, III, do CTN; ou, quando menos.

(iii) **sejam abatidos da exigência de IRPJ e reflexos os valores de IRPF recolhidos pelas pessoas físicas**, devidamente corrigidos pela SELIC, em razão da norma específica aos responsáveis solidários acima indicada e, por conseguinte, cancelados em parte os lançamentos de ofício; e/ou

(iv) seja cancelada a aplicação da **multa qualificada de 150%**, em razão da falta de demonstração e comprovação da hipótese legal, ou, ao menos, em relação à Requerente, em virtude de sua natureza punitiva e personalíssima, impossível de ser estendida por responsabilidade solidária à Requerente, já que imputada especificamente a terceiro, no caso a Serve.

Julgado os autos pela DRJ, a decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

PRECARIEDADE DO TRABALHO FISCAL. CERCEAMENTO DE DEFESA. OFENSA AO ART. 142.

Não há ofensa ao art. 142 do CTN, quando a Autoridade Fiscal, em face de atos simulados, aponta todos os elementos previstos no citado artigo, quando da realização do lançamento de ofício com fulcro no art. 149.

Com o início da fase litigiosa, a contribuinte tem o direito de exercer plenamente seu direito de defesa, podendo apresentar todos os elementos de prova contra o lançamento.

ERRO NA DETERMINAÇÃO DO PERÍODO DE APURAÇÃO E NO RECONHECIMENTO DE RECEITAS.

Nos termos do art. 117 do CTN, os negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados quando as condições suspensivas se implementam. Caso haja a opção

pelo lucro presumido, apurando o resultado pelo regime de competência, as receitas só devem ser reconhecidas no período de apuração em que as condições pactuadas forem implementadas.

O ERRO NA DELIMITAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. OFENSA AO ART. 142 DO CTN E ART. 25, II, DA LEI 9.430/96.

O contrato de compra e venda torna-se perfeito e válido quando as partes acordam acerca da coisa e do preço. Sendo possível determinar o preço na data da assinatura, é este valor que deve ser considerado pela fiscalização, independentemente do efetivo pagamento.

Caso as partes acordem em aplicar um índice financeiro sobre o preço convencionado no contrato de compra e venda, incidindo entre a celebração do contrato e o efetivo pagamento, a diferença dos valores configura receita financeira.

Quando optante pelo Lucro Presumido os valores referentes à receita financeira devem ser acrescidos à base do cálculo dos tributos, para conseqüente aplicação da alíquota.

A ILEGALIDADE DO LANÇAMENTO POR SUPOSTO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO

Para produzir efeitos tributários, é necessário que os eventos sejam apresentados de acordo com a substância dos atos e não meramente com forma lícita. Não se deve aceitar como lícito um planejamento tributário que envolva contratos “vazios”, desprovidos de causa geradora, porquanto visam retratar negociação que existe apenas para economizar tributos que são devidos.

INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITA

Nos termos do art. 521 do RIR que “Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519, serão acrescidos à base de cálculo” para efeito de incidência do imposto.

DESCABIMENTO DA DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS JURÍDICOS PERFEITOS E ACABADOS

O Princípio da Boa-Fé e o da Função Social devem ser considerados não apenas entre as partes do negócio jurídico, mas também perante a sociedade, visto que há interesse público em obter receitas tributárias para consecução do bem comum.

Inarredável, portanto, a observância desses princípios norteadores, que limitam o excesso do exercício da autonomia privada em face de interesses maiores, como no caso é o interesse público em auferir receita tributária quando ocorre o fato gerador previsto na lei. Não pode simplesmente as partes inovar no exercício da autonomia privada quando há prejuízo à sociedade.

LICITUDE DOS ATOS. LIVRE EXERCÍCIO DA ATIVIDADE

Sob a égide da livre iniciativa, não pode o interessado praticar atos unicamente para eximir-se das obrigações tributárias, devendo a Autoridade Fazendária, em face dessa circunstância, obrigatoriamente, identificar o real fato gerador e efetuar o lançamento dos tributos devidos.

ABATIMENTO DO VALOR DO IRPF RECOLHIDO PELAS PESSOAS FÍSICAS

Para que haja a compensação, os débitos devem ser próprios, ou seja, pertencer ao mesmo sujeito passivo que apurou o crédito que se deseja compensar.

A INEXIGIBILIDADE DO PIS E COFINS SOBRE RECEITAS FINANCEIRAS.

Sendo a empresa optante pelo Lucro Presumido, sujeita ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, é incabível a cobrança dessas Contribuições sobre receita financeira, quando não decorrente do objeto social da entidade.

DESCABIMENTO DA MULTA QUALIFICADA.

Não há como afastar a imputação fiscal de planejamento tributário abusivo e fraudulento e a conseqüente aplicação da multa qualificada se comprovadas pela Fiscalização circunstâncias que demonstram a ocorrência de negócios jurídicos simulados, os quais foram celebrados com o único objetivo de esquivar-se da tributação que, de qualquer outra forma escolhida, seria incidente.

JUROS SOBRE MULTA. POSSIBILIDADE.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 113, § 1º, estabelece que a obrigação principal tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (multa) e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

O art. 161, por sua vez, prescreve que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis. Destarte, o conceito de crédito utilizado pelo CTN alcança não apenas o tributo, mas também a penalidade pecuniária.

INEXISTÊNCIA DE FISCALIZAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA.

A ampla defesa, que assegura aos responsáveis solidários o direito de contestar a exigência contra eles formulada, é

exercida por meio das impugnações apresentadas. Não há, portanto, que se falar em violação ao citado instituto.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 - CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

Os atos da pessoa jurídica são manifestados por meio dos representantes legais. Simular negócio jurídico para eximir-se de pagamento de tributo, configura ato ilícito, justificando a responsabilização dos que concorreram para a prática de tais atos.

MULTA QUALIFICADA - PENA COM TEOR PERSONALÍSSIMO - IMPOSSIBILIDADE DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Praticar atos ilícitos, na qualidade de administrador, decorrentes de planejamento tributário ilícito, abusivo, inevitavelmente haverá a responsabilidade tributária (art. 135 do CTN).

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Foram exoneradas, as seguintes parcelas, conforme parte final do voto:

Reitero que todo o trabalho fiscal está correto, porém a Autoridade não considerou o período de apuração certo em relação às receitas decorrentes do ganho de capital, desse modo, PARTE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO DEVE SER EXONERADO devido ao erro na determinação do período de apuração, em relação ao IRPJ (Período de Apuração 09/2010 - R\$ 17.014.309,67) e CSLL (Período de Apuração 09/2010 - R\$ 6.126.918,69), MANTENDO-SE o crédito, quanto ao IRPJ o valor de R\$ 415.562,17 (Período de Apuração 12/2010), e quanto à CSLL, o valor de R\$ 151.055,48 (Período de Apuração 12/2010).

Quanto ao PIS/Pasep e à Cofins, é incabível a cobrança dessas Contribuições sobre receita financeira, quando não decorrente do objeto social da entidade, devendo, então, os Autos de Infração sobre a COFINS (fls. 917/924) e sobre o PIS (925/932) ser cancelados.

Tendo em vista o valor exonerado, foi interposto recurso de ofício, pois o valor do crédito exonerado, supera R\$2.500.000,00.

Cientificados da decisão, e inconformados com o resultado do julgamentos, apresentaram os responsáveis os respectivos recursos:

01)SERVE

1-a) A Inovação da DRJ/RPO – Ilegalidade do Lançamento de Ofício

Citação da DRJ ao art. 149 do CTN conforme abaixo:

Veja-se, neste peculiar aspecto, a conclusão da DRJ/RPO de que a motivação para o lançamento fiscal seria a aplicação do art. 149, do CTN em clara inovação à fundamentação jurídica contida no TVF:

“Essa desconsideração dos atos praticados pelo contribuinte foi feita com fulcro no art. 149, VII, do CTN, o qual determina que o lançamento deve ser efetuado de ofício quando houver dolo, fraude ou simulação.” .

1) A precariedade do trabalho fiscal – Ofensa ao art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN - repetição das mesmas razões da impugnação

2) O Erro na Descrição e Definição dos Fatos Jurídicos Tributários (condições suspensivas)

3) Repercussão do Equívoco Fiscal no Lançamento e na Formalização da Incidência Tributária –Definição errônea dos Fatos Jurídicos Tributários, das Bases de Cálculo e do Regime de Apuração do IRPJ e CSLL1-

Argumenta a recorrente que, apesar do acerto de a DRJ ter julgado que o contrato somente teve a sua primeira parcela adimplida em 10/2010, e não na data da assinatura do contrato, 08/2010, o que ocorreu em 10/2010 foi adimplemento apenas da primeira parcela do contrato e que as demais parcelas somente foram adimplidas em período posterior (2011 e 2012), e, ainda que o adimplemento de tais parcelas estavam suspensas pois haviam condições que deveriam ser adimplidas e que suspendiam os valores a serem pagos, devendo portanto ser anulado o auto de infração.

Ademais, demonstra como as parcelas foram recebidas por cada um do sócios, conforme quadro abaixo:

DEMONSTRATIVO DO VALOR RECEBIDO
PARCELA INICIAL CONTRATO 74% SPVIAS - 22/10/2010

NOME	VALOR RECEBIDO			
	CONTA LIVRE (94%)	CONTRA ESCROW (6%)	ITAUBBA	TOTAL
Marco Antonio Botter	35.434.206,53	2.261.757,86	466.433,00	38.162.397,39
Luisa Maria Botter	17.717.076,60	1.130.879,27	233.217,00	19.081.172,87
Rodrigo Botter Rios Pinto	5.905.692,20	376.959,08	77.739,00	6.360.390,28
TOTAL	59.056.975,33	3.769.596,21	777.389,00	63.603.960,54

DEMONSTRATIVO DO VALOR RECEBIDO
1a PARCELA CONTINGENTE CONTRATO 74% SPVIAS - 22/11/2011

NOME	VALOR RECEBIDO			
	CONTA LIVRE (94%)	CONTRA ESCROW (6%)	ITAUBBA	TOTAL
Marco Antonio Botter	1.315.835,23	83.989,48	0,00	1.399.824,71
Luisa Maria Botter	657.917,81	41.994,75	0,00	699.912,57
Rodrigo Botter Rios Pinto	219.305,54	13.998,23	0,00	233.303,77
TOTAL	2.193.058,58	139.982,46	0,00	2.333.041,04

DEMONSTRATIVO DO VALOR RECEBIDO
2a PARCELA CONTINGENTE CONTRATO 74% SPVIAS - 22/11/2012

NOME	VALOR RECEBIDO			
	CONTA LIVRE (94%)	CONTRA ESCROW (6%)	ITAUBBA	TOTAL
Marco Antonio Botter	1.433.143,70	91.477,26	0,00	1.524.620,96
Luisa Maria Botter	716.572,07	45.738,64	0,00	762.310,71
Rodrigo Botter Rios Pinto	238.856,92	15.246,19	0,00	254.103,11
TOTAL	2.388.572,70	152.462,09	0,00	2.541.034,78

4) que o regime utilizado deveria ser o de caixa, e não o de competência, em razão das diversas condições suspensivas;

5) erro na determinação das bases de cálculo (ofensa ao art. 142 do CTN e ao art. 25, inciso II, da Lei nº 9.430/96);

6) ilegalidade do lançamento por suposto planejamento tributário abusivo – ofensa ao art. 37 e 150 da CF/88, art. 97 e 197 do CTN e art. 2º da Lei nº 9.784/99;

7) inexistência de previsão legal de omissão de receita em relação ao caso concreto;

8) impossibilidade de desconsideração da alienação feita pelas pessoas físicas, em razão da licitude dos atos praticados;

9) necessidade de abatimento do IRPF recolhido pelas pessoas físicas;

10) descabimento da imposição de multa qualificada, diante da inexistência de fraude, dolo e simulação;

11) a multa qualificada é pena com teor personalíssimo e, por isso, não admite responsabilidade solidária;

12) inexistência de fiscalização em relação aos responsáveis solidários, o que acarreta cerceamento de defesa;

13) a sócia LUISA MARIA BOTTER não era administradora da empresa na época da redução de capital, o que ilide a responsabilidade prevista no art. 135, inciso III, do CTN, ante a ausência do poder de gerência;

14) a hipótese prevista no art. 135, inciso III, do CTN, não ocorreu no caso, pois não houve prova da existência de excesso de poderes, infração de lei ou de contrato social e de ato doloso e, ainda, feriu-se a legalidade, a tipicidade e a tipificação, já que não há subsunção dos fatos à hipótese legal, que não foi elegida especificamente; e

15) não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Os recursos dos responsáveis rebatem as mesmas razões do recurso da empresa a aduz também:

a) A inexistência de fiscalização em relação ao recorrentes - alegam lançamento precário e cerceamento de defesa;

b) A inexistência de prova de infração à lei ou contrato social, excesso de poderes e atitude dolosa (art. 135, III e 142 do CTN) - ofensa à legalidade e tipicidade - falta de subsunção do fato à norma dos artigos do CTN;

c) necessidade de abatimento do IRPF já recolhido.

Ademais, a sócia Luisa Maria Botter argumenta que não tinha poderes de gerência na sociedade, sendo incabível a sua responsabilidade por força do art. 135 do CTN.

Apresentado contra-razões pela Procuradoria da Fazenda, requer seja mantida a autuação e o provimento do recurso de ofício tendo em vista que:

i) a data do fato gerador está correta pois a cláusula não era suspensiva e mesmo que fosse, a condição teria sido adimplida ainda no trimestre do lançamento;

ii) que não há qualquer inovação na decisão recorrida;

iii) que o trabalho fiscal está devidamente fundamentado;

iv) que não há qualquer necessidade de fiscalização dos responsáveis tributários;

v) ausência de erro na descrição e na definição dos fatos jurídico-tributários (condições suspensivas e pagamento parcelado). Impossibilidade de aplicação do regime de caixa. Correta definição dos fatos jurídico-tributários, das bases de cálculo e do regime de apuração do IRPJ e da CSLL;

vi) ausência de ilegalidade do lançamento por planejamento tributário abusivo. Possibilidade de desconsideração dos atos praticados.

vii) que não é possível abater o IRPF da presente autuação pois seriam créditos de terceiros;

E por fim, que devem ser mantidas: a multa qualificada, a responsabilidade dos sócios e os juros sobre multa.

Este é o relatório do essencial

Voto

Conselheiro Leticia Domingues Costa Braga - Relatora

I - Recursos Voluntários

Os recursos voluntários são tempestivos e preenchem os requisitos de admissibilidade, portanto deles conheço.

A acusação da autoridade autuante é de que a Recorrente não teria contabilizado o ganho de capital apurado na venda do investimento na SERVE e que houve uma sequência de operação simuladas e que na verdade a transferência das ações para a holding G4 não teria ocorrido e, tampouco a devolução de capital da holding para as pessoas físicas também não teria acontecido.

Nesse sentido, considerou-se que a operação foi efetivamente realizada pela recorrente, SERVE, empresa acionista de Rodovias desde 2000 e que há responsabilidade pessoal tanto dos acionistas da SERVE, qual seja os Srs. Luisa Maria Bottter, Marco Antônio Botter e Rodrigo Botter Rios Pinto.

Com relação à parte exonerada pela DRF, qual seja, o PIS e a COFINS sobre as receitas financeiras, bem como a data equivocada do lançamento, verificaremos ao final do julgado a pertinência do recurso.

II - Da nulidade da decisão da DRJ

Não se pode qualificar a conclusão da DRJ como modificação no critério jurídico adotado pelos autuantes no exercício do lançamento.

E a nulidade de uma decisão como o caso da DRJ, só se justifica se ocorrer a preterição do direito de defesa, conforme estatuem os arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

A preterição do direito de defesa não ocorreu, pois a impugnação que apresentou foi apreciada e o recurso voluntário ao CARF foi apresentado e acolhido para julgamento.

Ou seja, identificou a ausência de propósito negocial, pois tratava-se de operação simulada, arquitetada apenas para economia de tributos, visto que não existiria de outro modo, senão para eximir-se de pagamento dos tributos que são devidos. Essa desconsideração dos atos praticados pelo contribuinte foi feita com fulcro no art. 149, VII, o qual determina que o lançamento deve ser efetuado de ofício quando houver dolo,

fraude ou simulação. Trata-se de “norma geral”, a qual deve ser atendida em harmonia com os requisitos traçados pelo art. 142, quando da realização do lançamento. E a autoridade lançou corretamente, demonstrando tanto no Termo de Verificação Fiscal (fl. 1066 e ss.) quanto nos Autos de Infração o respectivo enquadramento legal que ampara a constituição do crédito tributário, conforme dispõe o art. 10 do Decreto 70.235/72.

Nesse sentido, tais razões apenas complementam as razões da autuação, não havendo qualquer nova fundamentação capaz de macular o direito de defesa da recorrente.

III - Do recurso de ofício

Com relação ao Recurso de ofício que abarca quase a totalidade da autuação, não há como discordar da decisão da DRJ, tendo em vista que realmente equivocou-se a fiscalização quanto a data da venda pois a data da operação não coincide com a data do contrato, pois havia condições suspensivas a serem observadas e somente se verificaram no mês de outubro de 2010, sendo correta a interpretação da DRJ.

IV - Mérito

Das Razões extra-tributárias

Como já defendido em inúmeras decisões deste Conselho, na análise de reorganizações societárias complexas compostas por etapas diversas deve ser afastada a análise isolada de cada uma das etapas como se fossem fotos estáticas sem relação entre si, pelo contrário, a análise deve ser conjunta e levar em conta o encadeamento das etapas como se fossem cenas contínuas de um filme.

(i) **desde 2008**, havia o interesse da Recorrente de realizar uma reorganização societária, nela incluindo redução de capital com o objetivo de isolar sua participação na Rodovias e diminuir os possíveis riscos incidentes sobre tal investimento, além de formar bloco de acionistas minoritários da referida concessionária pública;

(ii) com essa intenção em mente, em **11/2008** – *quase 2 anos antes da venda do investimento pelas pessoas físicas* – a Recorrente, diante de excesso de capital, publicou ata visando a redução do capital; tudo isso, nos estritos ditames do § 1º, do art. 1082, do CC e do art. 173, da Lei nº 6.404/76, ato este que, **jamais** foi contestado pela fiscalização ou pela DRJ/RPO (**fls. 1526/1527**);

(iii) em cumprimento às regras da ARTESP, que proíbe a detenção da participação na Rodovias por pessoas físicas (**fls. 1534/1864**) e, visando a formação de bloco político, em **20/12/2008**, a Recorrente e suas parceiras formaram a Holding G4 (**fls. 1317/1388**) com o objetivo de isolar esse investimento (redução de riscos) e viabilizar sua administração conjunta;

(iv) os fatos acima noticiados já revelam que, **desde 2008, a Recorrente e demais empresas envolvidas já tinham definido e formalizado a vontade de entregar a participação na Rodovias às pessoas físicas**, ocasião na qual **não** existia nenhuma proposta vinculativa de compra desse ativo, mas apenas especulações (**fls. 1865/1869**);

(v) já em **05/01/2009** – ocasião na qual ainda não existia nenhuma proposta efetiva de venda e compra, quanto menos da CPC – a Recorrente integralizou a participação que detinha na Rodovias como aumento de capital da Holding G4, **condicionada à previa aprovação**

da ARTESP, da CEF e do BNDES (cláusula suspensiva vinculada a evento futuro e incerto), para formalizar o grupo político de minoritários, como anteriormente pretendido (fls. 1340/1353);

(vi) também em 07/2009, a Rodovias, a pedido do grupo formado pela Holding G4 enviou carta à ARTESP pleiteando a substituição formal da Recorrente e das demais empresas na participação da referida concessionária (fls. 1870/1875), cuja autorização só ocorreu em 29/10/2009 (fls. 1876/1877);

(vii) note que a AGE da Rodovias realizada em 31/08/2009 (fls. 880), que foi amplamente destacada pela AFRFB como uma possível “prova” da simulação por ela alegada, trata apenas de acerto feito entre a diretoria da referida concessionária e o “Itaú BBA”, para o fornecimento de fiança e garantias e a reserva de assessoria em futura estruturação, sem que tenha existido qualquer vinculação com a Recorrente;

(viii) na sequência, a Rodovias enviou cartas ao BNDES (29/10/2008) e CEF (23/11/2009) pedindo a substituição da Recorrente e das demais empresas do grupo pela Holding G4, na condição de devedora dos empréstimos e das fianças até então por ela avalizadas como acionistas, que foi posteriormente deferido (fls. 1870/1877);

(ix) já em 09/03/2010, com o cumprimento de todas as formalidades acima, a Recorrente ratificou a redução de capital e entrega do ativo aos sócios por meio de alteração contratual da ata publicada em 11/2008 (fls. 1526/1527);

(x) para formalizar tudo isso, em 22/04/2010, a Holding G4 confirmou a integralização de seu capital prevista em contrato com a transferência da participação da Rodovias (fls. 1354/1370);

(xi) em consonância com a redução acima, em 22/07/2010 foi alterado o contrato social a Holding G4 para formalizar a transferência da participação societária aos sócios da Recorrente (fls. 1371/1387);

(xii) os sócios da Recorrente assinaram o pré-contrato de venda em 03/08/2010 (fls. 526/875) – com cláusulas suspensivas, repita-se –, e efetivamente alienaram a participação societária, somente depois do cumprimento das condições, com a formalização do termo de fechamento de 22/10/2010 (fls. 1433/1460).

Não vejo como extrair dos fatos acima citados que a operação tenha sido simulada. Muito embora a autoridade autuante tenha realizado um minucioso trabalho de investigação, não há nos autos sequer início de prova de que, na prática, a venda da participação societária da Rodovias tenha sido realizada ou mesmo negociada pela Recorrente.

Até porque a participação da recorrente era minoritária e a citada participação de um de seus acionista no Conselho de Administração da rodovias não conferia a esse o poder de decisão sobre venda ou não de qualquer participação societária.

A fiscalização prefere ignorar que as reduções de capital e transferências de participações societárias na Holding G4 foram negociadas e instrumentalizadas em 12 de novembro de 2008, e que apenas a efetivação de tal operação é que ocorreu em 2010, após a autorização dos credores e da agência reguladora.

Assim, é verdade que, perante terceiros (isto é, conforme os registros na Junta Comercial) a Recorrente foi proprietária da participação na Holding G4 até 2010. Todavia, a

transferência de tal participação já tinha ocorrido desde novembro de 2008, apenas a efetiva entrega e registro dos respectivos atos societários é que aguardava o cumprimento de condições suspensivas, quais sejam, as autorizações dos credores e da agência reguladora, fatos estes que dependiam exclusivamente de terceiros e que portanto ocorreriam independentemente de manifestação da Recorrente ou dos adquirentes.

Explicado isso, fica fácil compreender o porque de a participação societária na Holding G4 ter sido negociada por quem ainda não era, perante os registros societários, detentor de tais cotas.

Lado outro, justifica a fiscalização que restou demonstrado que houve retorno do capital social para a recorrente, tendo em vista que os acionistas aportaram capital na empresa no ano seguinte.

Não se pode entender, portanto, que há sequer início de prova de que tenha havido simulação na operação em questão.

Por economia processual e por se tratar de fatos quase idênticos ao tratado nesses autos, reproduzo voto da brilhante conselheira integrante dessa Turma, Lívia De Carli Germano que em 10 de abril do corrente ano, relatou o recurso voluntário da CCI em que essa turma, por unanimidade, julgou procedente o recurso voluntário da recorrente:

Considerando todo o contexto acima não vejo como se possa considerar a Recorrente como a real alienante da participação societária.

No máximo, o que houve foi planejamento, no sentido de que foram estudadas alternativas para a alienação da participação na Holding G4 e houve atuação preventiva de forma a minimizar os impactos tributários. Mas isso é, inclusive, o dever de um bom administrador, já que os tributos são, em última análise, custos como quaisquer outros, os quais devem ser, na medida do possível e desde que lícitamente, reduzidos em prol da saúde financeira de qualquer pessoa, física ou jurídica.

Assim, não se pode tratar o planejamento de forma pejorativa, como se todo empresário que planejasse praticasse um ilícito. Repita-se: qualquer administrador probo deve planejar, ou seja, buscar antecipar os efeitos dos negócios a serem praticados e estudar alternativas que tragam menor custo ou maior benefício.

Tal planejamento será lícito desde que cada ato analisado individualmente e também no conjunto com outros atos tenha uma função, ou seja, produza as consequências jurídicas que se espera daquele ato. É o que muitos chamam de "causa" do negócio.

Assim, não se pode pretender tributar uma operação tal como a fiscalização entendia que ela devesse ter sido feita. O fato de uma operação não ter tido o "desfecho previsível" que a fiscalização esperava não significa que ela não tenha tido "propósito negocial".

De fato, já observei em outros votos que temos presenciado com preocupante frequência a utilização, pelas autoridades fiscais, de uma versão extrema e literal da suposta "teoria do propósito negocial" por meio do qual se defende que a simples ausência - sob a ótica do fisco - de outros "motivos" para a operação que não o alcance do benefício fiscal já seria elemento suficiente para invalidar as operações ou, ao menos, as vantagens fiscais daí resultantes.

Tal racional, além de carecer de suporte jurídico, guarda certa contradição com diversas regras e estruturas criadas há muito tempo pelo legislador pátrio, por

meio das quais são oferecidas vantagens fiscais a contribuintes que cumpram determinados requisitos expressos na legislação.

Daí é que o que se vê, frequentemente, é a criação de requisitos adicionais àqueles previstos na legislação, sem qualquer amparo jurídico, e fundado exclusivamente em uma premissa -- falsa, e quase preconceituosa -- de que uma operação que vise a atingir vantagem fiscal legalmente prevista "não vale para fins fiscais".

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

Vamos a um exemplo um pouco mais extremo, apenas no intuito de ilustrar o que se diz acima: nossa legislação garante determinadas reduções de tributos a contribuintes que se estabeleçam na Zona Franca de Manaus. Pois bem. Quando as autoridades fiscais investigam os contribuintes que se beneficiam de tais incentivos, não questionam qual foi o motivo extra-tributário que levou à decisão de se estabelecer em tal área. Pelo contrário, muitas vezes tais contribuintes realmente não têm outra justificativa, eis que se distanciam de seu mercado consumidor e não raro não encontram lá uma melhor infraestrutura ou maior oferta de mão de obra qualificada. O objetivo é, portanto, o gozo do incentivo fiscal, e isso é garantido às empresas que cumpram todos os requisitos da legislação independentemente do "propósito negocial" da decisão de se estabelecer na Zona Franca de Manaus.

Mas o que se espera de tais pessoas jurídicas? Que elas realmente se estabeleçam na região da Zona Franca de Manaus e lá produzam seus produtos. Assim, uma pessoa jurídica que o faça apenas formalmente, "no papel", não terá direito ao gozo dos benefícios -- não porque a operação não tenha "propósito negocial", mas simplesmente porque a pessoa jurídica não existe como "sociedade empresária", ou seja, por não haver "empresa"¹ naquele local.

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

Daí porque alguns - talvez de maneira não técnica - qualificam alguns negócios como "abusivos". Tal "abuso" é a qualificação dada à utilização de um instituto jurídico (no caso, o da redução de capital) sem se atingir seu fim próprio -- ou sua "causa" (e que, no caso, é a descapitalização da empresa e entrega de recursos aos sócios/acionistas).

¹ O conceito de empresa pode ser extraído da definição de empresário constante do Código Civil, interpretando-se empresário como aquele que exerce empresa:

"Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços."

Em resumo, por entender que, de um lado, não houve simulação já que a negociação da participação societária não foi nem de fato nem de direito realizada pela Recorrente, e, de outro, que o planejamento não pode ser considerado ilegítimo eis que a redução de capital e entrega da participação na Holding G4 a seus sócios foi um ato dotado de "causa" (entendida como função econômico-social ou, como alguns preferem, "propósito negocial"), não vejo como manter a autuação.

Não pode ser mantida a autuação no caso em que não há indícios convergentes de prática de simulação ou de "abuso" (este último entendido como resultado ilícito dos atos praticados, a despeito de todos serem individualmente lícitos, conforme detalhado acima).

Pelo acima exposto, tendo em vista as razões brilhantemente expostas, não há como olvidar que foi feita a operação da forma como descrita pela recorrente sendo que não logrou êxito a fiscalização em demonstrar a suposta simulação da operação.

Conclusão:

Ante o exposto, oriento meu voto para negar provimento às nulidade, negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário da Recorrente, ficando prejudicados os recursos voluntários dos responsáveis.

(assinado digitalmente)

Letícia Domingues Costa Braga