



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

Processo n° 10980.724298/2016-80
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-002.959 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de março de 2018
Matéria GANHO DE CAPITAL: ALIENAÇÃO DE ATIVO
Recorrente TUC PARTICIPAÇÕES PORTUÁRIAS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

FATO GERADOR. NEGÓCIO JURÍDICO. CONDIÇÕES SUSPENSIVAS.

Somente quando a condição suspensiva do negócio jurídico se cumpre, o contrato se torna exequível. O fato gerador é no momento da implementação das condições suspensivas, nos termos dos arts. 116 e 117 do CTN.

DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. IRPJ. LUCRO PRESUMIDO.

O prazo para constituir o crédito tributário referente ao IRPJ extingue-se em 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, que no caso do lucro presumido é ao final de cada trimestre. Com a ciência da autuação em 12/09/2016, alcançou dentro dos 5 anos os fatos ocorridos em 06/07/2011.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PASSIVA SOLIDÁRIA. SÓCIOS ADMINISTRADORES. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO DOLO EVIDENTE.

Não basta para caracterizar a responsabilidade tributária solidária dos sócios, que estes meramente estejam exercendo função sócio-administrativa na pessoa jurídica autuada. O dolo evidente de infringir a lei ou estatuto. empresarial deve restar robustamente comprovado nos autos para que tal responsabilização surta efeitos justos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

ATIVIDADE FIM DA SOCIEDADE. PARTICIPAÇÃO PERMANENTE. CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL.

As participações societárias em outras empresas, na forma de ações ou de quotas, serão registradas no ativo não circulante, permanente, investimentos quando forem investimentos estratégicos, sem a pretensão de negociação após sua aquisição.

GANHO DE CAPITAL. ATIVO NÃO CIRCULANTE.

Ganho de capital é o resultado na alienação de bens do ativo não circulante, seja investimento, imobilizado ou intangível.

GANHO DE CAPITAL. LUCRO PRESUMIDO. REGIME DE COMPETÊNCIA.

A possibilidade de valer do regime de caixa para a tributação do ganho de capital na proporção da parcela do preço recebida somente se aplica aos contribuintes sujeitos à tributação com base no lucro real.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SOCIEDADE DO TIPO HOLDING. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. GANHO DE CAPITAL. DESLOCAMENTO DO GANHO PARA OS SÓCIOS DA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE.

Não é dado à pessoa jurídica que aliena participação societária fazer deslocar o respectivo ganho de capital auferido no negócio para as pessoas físicas que figuram como sócios da pessoa jurídica, principalmente porque, no caso concreto, trata-se de sociedade do tipo “holding”, cujo precípuo objeto social consiste em fruir dos benefícios advindos das participações societárias, neles incluídos os ganhos havidos na sua alienação.

FRAUDE. MULTA QUALIFICADA.

O resgate de ações com posterior pagamento em ações de outra empresa, já negociadas para venda, de forma a deslocar o ganho de capital para as pessoas físicas que figuram como sócios evidencia a conduta dolosa com objetivo de evitar o pagamento do tributo devido. Por estar caracterizada a fraude, é cabível a aplicação da multa qualificada.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

COMPENSAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DOS ATOS JURÍDICOS. SUJEITO PASSIVO DA OPERAÇÃO.

Ocorrida a desconsideração dos atos jurídicos, cabe o aproveitamento e respectiva compensação do que foi pago na pretensão original dos envolvidos na operação autuada. No caso, o Imposto de Renda sobre o ganho de capital recolhido nas pessoas físicas deve ser compensado com o apurado no auto de infração na pessoa jurídica.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE.

Em razão da vinculação entre o lançamento principal (IRPJ) e os que lhe são decorrentes, devem as conclusões relativas àquele prevalecer na apreciação destes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, rejeitar as preliminares. No mérito, i) pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte, vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, José Roberto Adelino da Silva, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Demetrius Nichele Macei, que davam provimento; ii) por maioria, vencido o relator, dar provimento ao recurso voluntário dos coobrigados para afastar a responsabilização solidária, sendo designado o Conselheiro Demetrius Nichele Macei para redigir o voto vencedor nesta parte; iii) por unanimidade, dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte para acolher o pedido de compensação do Imposto de Renda Retido na Fonte recolhido pelas pessoas físicas indicadas nos autos, no valor de R\$ 18.550.238,83, cabendo à unidade de origem tomar as providências necessárias de modo a implementar esta compensação.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges - Relator.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros:

Julio Lima de Souza Martins, Caio Cesar Nader Quintella, Marco Rogério Borges, José Roberto Adelino da Silva, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Paulo Mateus Ciccone. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves.

Relatório

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela 12ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro - RJ, que julgou IMPROCEDENTE, na sua integralidade, a impugnação da agora recorrente. .

Da autuação:

O presente processo versa sobre autos de infração de IRPJ e CSLL, referente a fatos geradores ocorridos no 3º trimestre de 2011.

Envolve o montante autuado de R\$ 125.137.711,78, assim discriminado:

	IRPJ	CSLL
Tributo	30.600.055,83	11.018.180,10
Juros de Mora	15.508.108,29	5.584.013,67
Multa (150%)	45.900.083,74	16.527.270,15
Valor total	92.008.247,86	33.129.463,92

Em R\$ 1,00 (juros corrigidos até novembro de 2016)

A fundamentação da autuação envolve a operação de venda de ações da pessoa jurídica TCP - Terminal de Contêineres de Paranaguá S/A - CNPJ 12.919.786/0001-24, por parte da recorrente, e conforme a autoridade fiscal autuante, houve uma operação de transferência destas ações para aos seus sócios, Srs. José Maria Ribas Muller e João Achilles Grenier Gluck, anteriores à venda, para ocorrer a apuração de ganho de capital nas pessoas físicas, o que diminuiria a tributação da operação.

Conforme descrição transcrita abaixo, as quais reproduzo da decisão *a quo*, para fundamentar a autuação que consta no termo de verificação e constatação fiscal:

O Procedimento Fiscal fez uso de informações obtidas do Procedimento Fiscal nº 0900100.2016.00003-8, instaurado em face de TCP - TERMINAL DE CONTÊINERES DE PARANAGUÁ S/A - CNPJ 12.919.786/0001-24.

Conforme informações disponibilizadas em atendimento ao TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 01, no dia **21/12/2010**, foi assinado o CONTRATO DE COMPRA E VENDA DE AÇÕES E OUTRAS AVENÇAS, onde a FISCALIZADA figurou como **interveniente garantidora**, juntamente com a TUC PARTICIPAÇÕES PORTUÁRIAS S/A. Neste CONTRATO, figuraram como VENDEDORES:

- **JOSÉ MARIA RIBAS MULLER** (CPF 033.210.299-87);
- **JOÃO ACHILLES GRENIER GLUCK** (CPF 164.295.919-72);
- **SALOMÃO SOIFER** (CPF 000.476.519-20);
- **PATTAC EMPRENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A**;

- GRUP MARTIN TCB SL; e
- GALIGRAIN S/A;

As pessoas de JOSÉ MARIA e JOÃO AQUILLES foram designadas no CONTRATO como “Vendedores TUC”. As empresas TCB e GALIGRAIN são sediadas na Espanha.

No outro polo, como COMPRADORAS da participação societária, constavam as seguintes empresas:

✓ **TERMINAL PORTUÁRIO MOVIMENTAÇÃO E ARMAZENAGEM PARTICIPAÇÕES S/A** - CNPJ 12.919.786/0001-24: também referida neste Relatório apenas como **TCP 12** (em referência ao início de seu CNPJ, de forma a diferenciá-lo do TCP 03);

✓ **PARANAGUÁ MOVIMENTAÇÃO DE CONTÊINERES PARTICIPAÇÕES S/A;**

✓ **PORTOS E SERVIÇOS LOGÍSTICOS ADJACENTES PARTICIPAÇÕES S/A.**

Estas 03 empresas eram controladas indiretamente pela **ADVENT INTERNATIONAL**, fundo de investimento sediado nos EUA. Assim, vemos que para a aquisição de parte das ações do TCP 03, a ADVENT criou estas 03 empresas, o TCP 12, a PARANAGUÁ PARTICIPAÇÕES e a PORTOS E SERVIÇOS PARTICIPAÇÕES.

Registre-se que, até 21/12/2010, ou seja, no mesmo dia da assinatura do CONTRATO, tanto José Maria quanto João Achilles não eram acionistas diretos do TCP 03.

Conforme Ata da 3ª AGE de 21/12/2010, houve um resgate de 2.775.294 ações ordinárias, pelo valor total de R\$ 6.683.740,00, contra o saldo de lucros acumulados, com o cancelamento das referidas ações, sendo que não houve redução no valor do capital social da TUC. Como pagamento pelo valor do resgate, a TUC entregou a estes acionistas 788.155 ações do TCP 03, sendo 654.168 ao sócio JOSÉ MARIA, e 133.987 ao sócio JOÃO ACHILLES.

Ainda nesta mesma ata, verifica-se que a TUC ficou autorizada a “oferecer garantia e a assumir responsabilidade tributária de obrigações, em favor dos Acionistas da Companhia, [...], em contratos para a venda e transferência para terceiros de ações da TCP”.

Ou seja, a TUC entregou parte das ações do TCP 03 a seus acionistas, mas foi ela quem garantiu, no CONTRATO, perante os Compradores, a operação de alienação das ações, e não as pessoas de JOSÉ MARIA e JOÃO AQUILLES (referidos como “Vendedores TUC” no CONTRATO).

Desta feita, após este artifício, JOSÉ MARIA e JOÃO ACHILLES assumiram, ao menos formalmente, a posição de alienantes das ações do TCP 03 então recebidas, e caberia a eles a apuração de eventual ganho de capital na alienação da participação societária em tela.

Por fim, relativamente a este CONTRATO, cabe destacar que o mesmo previu condições suspensivas para sua implementação.

Ou seja, apesar de assinado em 21/12/2010, o CONTRATO somente seria eficaz após o cumprimento das condições, o que se efetivou em **06/07/2011**, quando inclusive o pagamento do preço foi realizado pelos COMPRADORES.

Citam decisões no sentido de que, existindo condição suspensiva, o fato gerador ocorre somente na data em que as transações estiverem definitivamente constituídas.

Além disso, o TERMO DE FECHAMENTO E OUTRAS AVENÇAS define **06/07/2011** como a Data de Fechamento referida no CONTRATO, representando o marco temporal do implemento das condições suspensivas ali estipuladas. Somente nesta data é que o CONTRATO se tornou eficaz.

A intenção do planejamento foi não apurar ganho na pessoa jurídica e sim na pessoa física, em virtude da diferença das alíquotas para a tributação.

Primeiro aspecto relevante a abordar consiste na identificação de quem efetivamente realizou as tratativas para a alienação de parte das ações do TCP 03 de propriedade da TUC. No presente caso fica patente o fato de que toda a negociação foi realizada pela FISCALIZADA, enquanto pessoa jurídica, uma vez que os sócios apenas passaram a deter as ações do TCP 03 no mesmo dia em que o CONTRATO foi assinado.

É desnecessário demonstrar que uma negociação do porte como a analisada neste procedimento, acerca da alienação de participação societária envolvendo a cifra de R\$ 670.000.000,00, requer um prazo razoável para as tratativas, de forma a fechar todas as condições e especificidades envolvidas. Assim, certo é que a negociação em tela teve início, no mínimo, alguns meses antes do dia 21/12/2010, denotando claramente que foi a pessoa jurídica da FISCALIZADA a efetiva negociadora das ações do TCP 03, objetos da alienação. A **participação** das pessoas de JOSÉ MARIA e JOÃO ACHILLES nestas tratativas deu-se como representantes da TUC, e não como alienantes diretos das ações do TCP 03.

Intimados a apresentar contrato preliminar, pré-contrato, correios eletrônicos, entre outros documentos eventualmente lavrados antes da assinatura do contrato, os vendedores responderam que não possuíam tal documentação e o representante do comprador ADVENT informou que o início das tratativas ocorreu em 09/07/2010, tendo encaminhado, inclusive, a cópia da proposta então formalizada. Acrescenta que a proposta anterior de 10/12/2009 resultou infrutífera.

A alienação destes 50% das ações do TCP 03 foi amplamente noticiada pela imprensa, principalmente no início de 2011. Porém, houve registros de notícias no início de novembro de 2010 dando conta de uma possível “mudança societária” nos quadros do TCP 03.

O subitem 4.2.23 do contrato aborda a condução dos negócios pelo TCP 03, desde 01/07/2010. O que denota a existência, já nesta época, das tratativas para a consecução do acordo.

Assim, da mesma forma que a TUC, que também transferiu as ações a serem alienadas para seus sócios JOSÉ MARIA e JOÃO ACHILLES, através da Dação em Pagamento, a SOIFER transferiu a SALOMÃO a eventual responsabilidade de apurar ganho de capital. Mas o que podemos extrair disso para o caso em tela é o fato de que, desde julho de 2010, a negociação com a ADVENT já se desenvolvia, e com alguns aspectos, como a **quantidade** de ações a negociar já estipulada. E isto se torna relevante no presente caso, uma vez que seria muita coincidência a entrega das

ações do TCP 03 aos sócios JOSÉ MARIA e JOÃO ACHILLES, e a imediata alienação, no mesmo dia 21/12/2010, desta **mesma quantidade de ações**, e da mesma forma, a entrega das ações a SALOMÃO por parte da FISCALIZADA. Veja-se que o Grupo ADVENT adquiriu 50% das ações da COMPANHIA, e este percentual exato também não é mera coincidência. Havia um interesse da adquirente em ser o sócio majoritário do TCP 03, e isto somente se confirmaria com a aquisição deste volume de ações. Será que estas ações, as quais foram transferidas pela TUC também no dia 21/12/2010, coincidentemente completaram o percentual de 50%? Claro que não! O volume das ações a serem alienadas e o percentual de cada um dos alienantes já estavam acordados desde julho de 2010.

Foi assinado contrato com o Santander, em 31/05/2010, com o objetivo de assessorar na condução das negociações finais com os Potenciais Investidores, dentre outros. O contrato foi assinado pelos controladores do TCP 03 à época, ou seja, TUCUMANN, a SOIFER, a PATTAC, a GALIGRAINS e o TCB.

Desde 31/05/2010, os controladores tinham a intenção de alienar o investimento no TCP 03, e dentre estes controladores figuravam apenas as pessoas jurídicas, e não seus sócios.

A ADVENT não adquiriu diretamente as ações do TCP 03, tendo se utilizado para tanto, de 03 empresas, quais sejam, o TCP 12, a PORTOS E SERVIÇOS PARTICIPAÇÕES e a PARANAGUÁ MOVIMENTAÇÃO que tinham como controladoras outras 03 e acima delas 03 fundos de investimentos. Estas 06 empresas e mais os 03 Fundos tiveram seus atos formalizados antes de 21/12/2010, conforme abaixo:

- TCP 12 17/11/2010
- PORTOS E SERVIÇOS PARTICIPAÇÕES 17/11/2010
- PARANAGUÁ PARTICIPAÇÕES 17/11/2010
- REEFERS PARTICIPAÇÕES 17/11/2010
- INFRAESTRUTURA PARTICIPAÇÕES 17/11/2010
- PARANÁ PARTICIPAÇÕES 10/11/2010
- FIP 1 19/08/2010
- FIP 2 26/10/2010
- FIP 3 26/10/2010

O que procuramos demonstrar acima é que toda a negociação para a alienação das ações do TCP 03, detidas pela TUC até 20/12/2010, foi desenvolvida por JOSÉ MARIA e JOÃO AQUILLES enquanto administradores da TUC e da TUCUMANN, ensejando que a verdadeira alienante das ações foi a TUC e não seus acionistas. E mais, à época da transferência das ações do TCP 03 para os acionistas da FISCALIZADA, as condições da operação de aquisição já estavam perfeitamente alinhavadas. As pessoas físicas de JOSÉ MARIA e JOÃO ACHILLES entraram no negócio apenas para a consecução do objetivo maior, pagar menos tributo.

A decisão pelo resgate de ações é uma imposição da companhia, portanto, os acionistas não poderiam negociar com um bem da empresa e posteriormente exigir o resgate de ações e receber como pagamento o bem negociado. A assembléia geral do

dia 21/12/2010, deliberou e efetivou o resgate, inclusive determinando o pagamento por meio das ações do TCP03. Não houve fundamentação do resgate na decisão da assembléia.

Mais uma vez cabe destacar que este tipo de operação somente é possível na situação específica na qual os administradores se confundem com os acionistas. Será que uma Sociedade Anônima de capital aberto, onde os administradores em regra nada têm a ver com os acionistas, poderia usar este tipo de planejamento? Seria lícito aos administradores imporem aos acionistas um resgate de ações, onde alguns receberiam recursos em espécie e outros, bens, que seriam objeto de alienação? Claro que não!

Assim, o instituto jurídico escolhido pela FISCALIZADA para viabilizar o planejamento tributário, um resgate de ações com a entrega aos acionistas do bem que seria alienado em seguida, não se presta a justificar a operação, não cabendo a aplicação do art. 22 da Lei 9.249/95.

Destaque-se que a Clausula 7.4.1 estipula percentuais de indenização em percentuais iguais aquele detido pela TUC antes do resgate de ações.

Outra cláusula que merece destaque é a 2.3, que aborda questão relativa ao ajuste positivo no preço de aquisição, no caso de ser obtida a extensão do prazo de vigência do Contrato de Arrendamento com o Porto de Paranaguá.

Os percentuais de ajuste são os seguintes:

- SALOMÃO 32,5%
- JOSE MARIA 14,525%
- JOÃO ACHILES 2,975%
- PATTAC 17,50%
- TCB 21,127 %
- GALIGRAIN 11,373%

Observe-se que os percentuais representam o quantitativo de ações da TUC e da SOIFER antes da entrega de parte das ações a serem alienadas a seus sócios.

Nas cláusulas 4.1 e 4.2 do contrato, a SOIFER e a TUC constam como garantidoras em solidariedade com Salomão, Jose Maria e João Achiles.

A cláusula 6.2.2 assim dispõe: “*A TUC comparece nesse ato como garantidora e principal pagadora de todas as obrigações assumidas pelos vendedores Tuc neste contrato...*”

Na situação específica da fiscalizada, com os sócios sendo os únicos beneficiários de qualquer resultado positivo da empresa, torna-se irrelevante avaliar se eventual ganho de capital obtido em uma operação fique ou não com a empresa. É que nesta situação, de confusão entre acionistas e administradores, mesmo que a pessoa jurídica apure e tribute um ganho de capital, como seria correto no presente caso, o resultado positivo poderia ser transferido aos sócios, através de distribuição de dividendos. Assim, por esta especificidade, a avaliação se o resultado do ganho retornou ou não à pessoa jurídica perde importância.

Mesmo assim, vale registrar que, no caso da TUC, o que se verificou foi o retorno, ainda em 2011, no mesmo dia 06/07/2011, de **parte substancial** do valor do ganho, formalmente apurado pelos acionistas. Neste dia, há o registro no Livro

RAZÃO da TUC de dois ingressos na Conta 10100005 - PARANÁ BANCO SA, um de R\$ 16.600.000,00, advindo de JOSÉ MÁRIA, e outro de R\$ 3.400.000,00, de JOÃO ACHILLES. As contrapartidas destes ingressos foram registradas nas Contas 13010001 - JOÃO ACHILLES GRENIER GLUCK e 13010002 - JOSÉ MARIA RIBAS MULLER, ambas do Grupo 1301000 - CRÉDITO COM PESSOAS LIGADAS - PF.

Na verdade, do acima exposto, verifica-se que o valor do investimento original da TUC no TCP 03, cujas ações alienadas estavam registradas em sua contabilidade por R\$ 6.683.740,00 (apenas a parte relativa ao resgate de ações), retornou em valor superior à empresa, considerando os aportes dos dois acionistas no dia 06/07/2011, que totalizaram exatos R\$ 20.000.000,00. Ou seja, nem se argumente que ambos os ganhos de capital ficaram integralmente com os acionistas.

Para fins de apuração dos tributos devidos, cumpre inicialmente lembrarmos, conforme já explicitado neste Relatório, que o fato gerador do ganho de capital em questão se deu em 06/07/2011, com o implemento das condições suspensivas do CONTRATO. De outro lado, vimos também que o pagamento do preço foi realizado em 02 etapas, uma no próprio dia 06/07/2011, com valores atinentes às Parcelas à Vista e Adicional, e a segunda etapa em 28/10/2011, relativa ao complemento da Parcela Adicional.

A possibilidade de diferimento da tributação somente se aplica quando o pagamento ocorre após o término do ano-calendário seguinte ao da contratação, e no caso de tributação com base no lucro real, que não é o caso dos autos. Não há previsão de possibilidade de diferimento da tributação para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido.

Questão relevante para a apuração reside na necessidade ou não de se efetivar a compensação **de ofício** de eventual imposto de renda da pessoa física (IRPF) recolhido pelos acionistas. Neste aspecto cumpre registrar que, apesar plausibilidade de tal compensação, de se observar que não há previsão legal para tanto. Explicitando melhor, o ordenamento jurídico não contempla previsão de compensação **de ofício** por parte desta Fiscalização, entre **tributos** e **contribuintes** diferentes. Além disso, eventual compensação com o IRPF pago pelo sócio deveria estar respaldada por expressa autorização por parte do mesmo. Desta forma, considerando a atividade plenamente vinculada a que está submetida esta Fiscalização, não será realizada, no presente lançamento, a compensação em tela, ressaltando-se o direito da CONTRIBUINTE, com a devida autorização do sócio, de solicitar esta compensação em desejando quitar o crédito tributário.

O contribuinte, ao simular a alienação de participações societária como se tivesse sido realizada por seu sócio, no intuito de fugir da tributação mais onerosa do IRPJ, praticou, de forma inequívoca, uma **ação** dolosa, ou seja, intencional e **consciente**, a qual **retardou o conhecimento** dos fatos por parte do Fisco, além das reais **circunstâncias materiais** do fato gerador. Ademais, houve a modificação de característica essencial do fato gerador, uma vez que os montantes de IRPJ e CSLL devidos foram reduzidos substancialmente.

Considerando que as operações foram conduzidas e avaliadas por alguns de seus dirigentes, foi imputada a responsabilidade tributária solidária relativamente aos valores do art. 135, inciso III, do CTN.

A eleição dos responsáveis solidários foi baseada nas atribuições exercidas na empresa quando da ocorrência dos fatos geradores do IRPJ e da CSLL aqui lançados de ofício, o que ensejou a responsabilização do Diretor-Presidente JOSE MARIA

RIBAS MULLER e o Diretor Vice-presidente JOÃO ACHILLES GRENIER GLUCK .

É sedimentado o entendimento de que a Fiscalização deve incluir no lançamento de ofício todos os responsáveis, nos termos do art. 135 do CTN, de que tiver condições de comprovar o vínculo, pois o Parecer PGFN CRJ/CAT nº 55/2009 não refuta esse entendimento, tendo em vista que corresponde a uma orientação adotada pela PGFN no sentido da tese utilizada nos Tribunais. Quanto à natureza dessa responsabilidade, nos termos do Parecer acima citado e da jurisprudência do STJ, não há dúvida tratar-se de **responsabilidade solidária**.

No que diz respeito ao elemento subjetivo, o item 59 do Parecer afirma que a jurisprudência maciça do STJ caminha no sentido de que é o dolo gênero, e não dolo espécie. **Logo, envolve dolo ou culpa**. Os precedentes que ensejaram a Súmula 435 do STJ afirmam que **competete ao sócio-gerente demonstrar que não agiu com dolo, culpa, fraude ou excesso de poderes**. Em razão desses argumentos, a Fiscalização pode enquadrar os sujeitos passivos nas hipóteses tratadas pelo artigo **ainda que não consiga demonstrar o dolo**.

Quanto ao fato gerador, este pode ser anterior à infração à lei. A Súmula 435 corrobora este entendimento. Observa-se assim que, se há multa qualificada, há responsabilidade pelo art. 135 do CTN, trazendo à responsabilidade os sócios **do tempo do fato gerador**.

Passamos então à qualificação de cada um dos administradores sobre os quais deve recair a responsabilidade solidária, com a descrição dos respectivos cargos ocupados e das suas participações nas operações e/ou na indevida dedução de despesas:

a) JOSÉ MARIA RIBAS MULLER - CPF 033.210.299-87:

i) Diretor-Presidente da TUC quando da ocorrência do Fato Gerador do IRPJ e da CSLL objeto do presente lançamento de ofício (30/09/2011 - 3º trimestre);

ii) Signatário e/ou Participante dos seguintes atos (como Diretor-Presidente da TUC):

- **CONTRATO DE COMPRA E VENDA DE AÇÕES E OUTRAS AVENÇAS**, instrumento que formalizou a alienação das ações do TCP 03 ao Grupo ADVENT;
- Assembléia Geral Extraordinária de 21/12/2010, onde foi formalizado o resgate de ações da TUC, com a entrega das ações do TCP 03 aos sócios JOSÉ MARIA e JOÃO ACHILLES;
- Contrato com o Banco Santander (Anexo 4.1.7 ao CONTRATO), como representante da TUCUMANN;

b) JOÃO ACHILLES GRENIER GLUCK - CPF 164.295.919-72:

i) Diretor Vice-Presidente da TUC quando da ocorrência do Fato Gerador do IRPJ e da CSLL objeto do presente lançamento de ofício (30/09/2011 - 3º trimestre);

ii) Signatário e/ou Participante dos seguintes atos (como Diretor-Presidente da TUC):

- **CONTRATO DE COMPRA E VENDA DE AÇÕES E OUTRAS AVENÇAS**, instrumento que formalizou a alienação das ações do TCP 03 ao Grupo ADVENT;

- Assembléia Geral Extraordinária de 21/12/2010, onde foi formalizado o resgate de ações da TUC, com a entrega das ações do TCP 03 aos sócios JOSÉ MARIA e JOÃO ACHILLES;

Da Impugnação:

Por bem descrever os termos da peça impugnatória, transcrevo o relatório pertinente na decisão *a quo*:

O contribuinte foi cientificado em 12/09/2016 (fl. 438) e apresentou impugnação em 11/10/2016 (fls. 444/487) alegando em síntese:

- O art. 44 da Lei 6.404/76 prevê que o resgate é autorizado por meio de estatuto ou assembléia geral extraordinária, com ou sem redução de capital, permite que os acionistas recebam quantias que lhe seriam devidas em caso de liquidação da companhia, pode resultar em amortização total ou parcial;
- Não há qualquer necessidade de fundamentação para a realização do resgate de ações. Trata-se de um direito dos acionistas.
- As ações foram alienadas em 21/12/2010, refuta-se a alegação da fiscalização de que o fato gerador do crédito tributário teria ocorrido somente em 06/07/2011 quando se implementaram as condições suspensivas,
- Eventual pretensão arrecadatória deveria recair sobre a operação de resgate de ações realizada em 21/12/2010;
- Existe uma nítida discrepância entre a suposta matéria tributável (resgate de ações) e o fato gerador do imposto de renda pessoa física (recebimento das parcelas), que foi reclassificado, o que gera nulidade material;
- Por ser uma empresa de participações, a operação é resultado operacional e portanto, deve incidir os percentuais de presunção de lucro o que gera nulidade por vício material;
- Por ser resultado operacional é permitido o diferimento, devendo ser anulado o lançamento;
- Caso assim não se entenda, ao menos os valores da parcela adicional recebida no 4º trimestre de 2011, bem como a multa e os juros correspondentes, devem ser excluídos do processo;
- A fiscalização pretende rotular como evasão uma operação legítima de elisão fiscal;
- Se o contribuinte realiza atos lícitos anteriormente à ocorrência do fato gerador do tributo, estaremos diante de uma hipótese de elisão, se já tiver ocorrido o fato tributável e o contribuinte incorrer em condutas não permitidas a fim de se esquivar da obrigação de pagar o tributo, aí, sim, estar-se-á diante de hipótese de evasão.
- Foi apenas eleita uma forma menos onerosa de realizar uma operação,

- Cita diversas decisões administrativas;
- A garantia dada pela impugnante era uma exigência dos compradores acordada à época da negociação;
- O valor de R\$ 20.000.000,00 é uma parte mínima do preço de alienação do investimento e posteriormente foi devolvido aos acionistas, conforme se verifica nos livros razão que compõe o Doc. 05;
- Não deve ser aplicada a multa de 150% já que não houve o encobertamento de qualquer ato na alienação das ações da TCP03;
- Só haveria que se falar em simulação se o procedimento adotado no caso fosse vedado pela legislação, o que não ocorre;
- Os valores pagos a título de ganho de capital pelos sócios deveriam ter sido abatidos do IRPJ/CSLL, cita decisões do CARF neste sentido;
- É ilegal a cobrança de juros sobre a multa de ofício;

Encerra a impugnação, requerendo:

1. Decadência do lançamento;

2. Nulidade por:

a) erro na identificação da matéria tributável, pois eventual pretensão arrecadatória da fiscalização deveria recair sobre a operação de resgate de ações realizada em 21/12/2010;

b) erro na apuração do crédito, pois o valor da alienação das ações devem ser contabilizados como receita operacional, portanto, sujeita a alíquota de presunção;

c) erro na apuração do crédito, por incluir indevidamente a receita do 4º trimestre na autuação do 3º trimestre;

3. A improcedência visto que a situação analisada é caso de elisão, já que praticados antes da ocorrência do fato gerador;

4. A inaplicabilidade da multa qualificada, vez que a impugnante não incorreu em nenhuma das hipóteses dos artigos 71,72 e 73 da Lei nº 4.502/64;

5. Vício material por falta de compensação dos valores pagos pelos sócios;

6. A ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa por falta de previsão legal;

O responsável solidário João Achilles Grenier Gluck foi cientificado em 12/09/2016 (fl. 439) e apresentou a impugnação (fls. 561/570) em 11/10/2016, alegando em síntese:

- Ratifica todos os argumentos de defesa apresentados pela TUC em sua impugnação;
- A eleição dos responsáveis solidários com base no art. 135 do CTN somente se aplica em caso de prática de ato com excesso de poderes ou infração a lei, contrato ou estatuto, essa responsabilidade é pessoal e não solidária;
- Configurou-se o erro na identificação do sujeito passivo, o que importa em nulidade do lançamento por vício material;

- A fiscalização não mencionou os dispositivos de lei que teriam sido infringidos pelo impugnante;
- Deve ser afastada a responsabilização tributária solidária, cancelando o Termo de Arrolamento;
- Afastada a multa qualificada, deve-se excluir a responsabilidade solidária já que a responsabilidade deve ficar restrita às infrações apenadas com multa qualificada, já que apenas nessas infrações, haveria o dolo;
- Autoriza a compensação com o imposto pago pela pessoa física na operação;

Encerra, requerendo o cancelamento dos valores exigidos, ratifica os argumentos na impugnação da TUC, pleiteia o cancelamento do Termo de Sujeição Passiva Solidária, afastando a responsabilidade solidária imputada ao impugnante, tendo em vista estar em manifesto confronto com a jurisprudência consolidada do STJ no Recurso Especial nº 1.101.728/SP, realizado sob o rito dos recursos repetitivos.

Caso se faça necessário, autoriza, desde já, a realização da compensação dos valores pagos a título de Imposto de Renda quando do ganho de capital auferido pelo alienação das ações do TCP-03 (comprovante de pagamento acostado aos autos na impugnação da TUC)

O responsável solidário José Maria Ribas Muller foi cientificado em 12/09/2016 (fl. 440) e apresentou a impugnação (fls. 580/589) em 11/10/2016, com as mesmas alegações do responsável João Achilles já relatadas acima.

Da decisão da DRJ:

Ao analisar a impugnação, a DRJ, primeira instância administrativa, houve por bem NEGAR PROVIMENTO INTEGRAL à impugnação da recorrente, por unanimidade.

A ementa da decisão é a seguinte:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

FATO GERADOR. NEGÓCIO JURÍDICO. CONDIÇÕES SUPENSIVAS.

Somente quando a condição suspensiva do negócio jurídico se cumprir o contrato se torna exequível. Portanto, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos, tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.

DECADÊNCIA. DOLO. FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Comprovadas as hipóteses de dolo, fraude ou simulação; conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Comprovado que o sócio administrador teve participação direta e incisiva na conduta considerada fraudulenta que resultou em falta de pagamento do tributo, é cabível a imputação de responsabilidade tributária solidária, nos termos do art. 135, III, do CTN.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

PARTICIPAÇÃO PERMANENTE. CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL. ATIVO PERMANENTE.

As participações societárias em outras empresas, na forma de ações ou de quotas, serão registradas no ativo não circulante, permanente, investimentos quando forem investimentos estratégicos, sem a intenção de especular.

GANHO DE CAPITAL. ATIVO NÃO CIRCULANTE.

Ganho de capital é o resultado na alienação de bens do ativo não circulante, seja investimento, imobilizado ou intangível.

GANHO DE CAPITAL. DIFERIMENTO. IMPOSSIBILIDADE. LUCRO PRESUMIDO.

A possibilidade de diferimento da tributação do ganho de capital na proporção da parcela do preço recebida somente se aplica aos contribuintes sujeitos à tributação com base no lucro real, e no caso de recebimento após o término do ano-calendário seguinte ao da contratação.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SOCIEDADE DO TIPO HOLDING. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. GANHO DE CAPITAL. DESLOCAMENTO DO GANHO PARA OS SÓCIOS DA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE.

Não é dado à pessoa jurídica que aliena participação societária fazer deslocar o respectivo ganho de capital auferido no negócio para as pessoas físicas que figuram como sócios da pessoa jurídica, mormente porque, in casu, trata-se de sociedade do tipo "holding", cujo precípua objeto social consiste em fruir dos benefícios advindos das participações societárias, neles incluídos os ganhos havidos na sua alienação.

FRAUDE. MULTA QUALIFICADA.

O resgate de ações com posterior pagamento em ações de outra empresa, já negociadas para venda, de forma a deslocar o ganho de capital para as pessoas físicas que figuram como sócios evidencia a conduta dolosa com objetivo de evitar o pagamento do tributo devido. Por estar caracterizada a fraude, é cabível a aplicação da multa qualificada.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO DE TERCEIROS. VEDAÇÃO LEGAL.

Vedada a dedução do imposto de renda recolhido relativo ao ganho de capital da pessoa física com o imposto de renda da pessoa jurídica apurado em procedimento de ofício, por expressa disposição legal que não permite a compensação de créditos de terceiros.

JUROS. MULTA DE OFÍCIO.

Considerando que entre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, se incluem a multa de lançamento de ofício, esta fica sujeita à incidência de juros moratórios se não for recolhida em seu termo, ou seja, depois de trinta dias da notificação do sujeito passivo do lançamento.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

PAF. DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

Não possuem eficácia normativa as decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros, vez que não integrantes da legislação tributária a que se referem os arts. 96 e 100 do CTN.

ARROLAMENTO DE BENS.

A apreciação do procedimento de arrolamento efetivado pela autoridade lançadora não se insere no âmbito de competência das Delegacias de Julgamento.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE. EFEITOS DA DECISÃO RELATIVA AO LANÇAMENTO PRINCIPAL (IRPJ).

Em razão da vinculação entre o lançamento principal (IRPJ) e os que lhe são decorrentes, devem as conclusões relativas àquele prevalecer na apreciação destes.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do voto do relator, que foi acompanhado unanimemente pelo colegiado de primeira instância administrativa, extrai-se os seguintes excertos e destaques que entendo mais importantes para dar guarida a sua decisão final:

- o momento do fato gerador é do implemento das condições suspensivas do contrato, nos termos do inciso II do art. 116 e art. 117 do CTN, bem como a remissão ao Código Civil, nos seus artigos 121, 122 e 125. Nesta imputação legal, a ocorrência do fato gerador só se deu em 06/07/2011. Destarte, comprovada a caracterização de dolo, fraude e simulação, o prazo decadencial é determinado pelo art. 173, I, do CTN, iniciando-se a contagem a partir de 01/01/2012, e encerra-se em 31/12/2016, e considerando que a ciência ocorreu em 12/09/2016, não há que se falar em decadência;

- não houve o erro na identificação da matéria tributável, como alegado pela recorrente, pois não foi a operação de resgate de ações realizada em 21/12/2010 que foi tributada, e sim o ganho de capital na venda das ações da TCP ocorrida em 06/07/2011;

- quanto a alegação que o valor das alienações das ações deve ser contabilizado como receita operacional, por ser uma empresa de participações, não procede, pois *as participações societárias em outras empresas, na forma de ações ou de quotas, serão registradas no ativo não circulante, permanente, investimentos quando forem investimentos estratégicos*, e no caso concreto, a participação da TCP está registrado no ativo investimento, conta contábil 1600000, ou seja, trata-se de alienação de bem do ativo permanente investimento, portanto, passível de apuração de ganho de capital;

- quanto a alegação de que foi incluído indevidamente receita do 4º trimestre na autuação do 3º trimestre, não procede, pois a possibilidade de diferimento da tributação do ganho de capital só se aplica à tributação com base no lucro real, conforme art. 421 do RIR/99;

- quanto a alegação de que o que ocorreu na operação foi uma elisão, sendo a operação lícita, não procederia, pois ela decorreu de abuso de direito, conforme demonstrado pela autoridade fiscal e comprovado nos autos do presente processo. *No quadro probatório posto, constata-se que as operações aparentemente lícitas (resgate de ações, pagamento por meio de ações da TCP) foram realizadas de modo a evitar situações previstas nas normas de incidência tributária. A descrição dos fatos é transparente ao atestar que uma série de ações intencionais perpetradas com um único fim: excluir a impugnante do pólo passivo tributário, modificando característica essencial do fato gerador (sujeição passiva tributária) e ainda esquivar-se do pagamento do montante dos tributos devidos.* No caso concreto, a fraude à lei foi porque a situação original previa incidência de IRPJ (alíquota de 15% e adicional de 10%) e CSLL (alíquota de 9%), na operação de ganho de capital por uma pessoa jurídica, e as operações posteriores objetivaram enquadrar a situação como venda de bem por pessoa física, com alíquotas aplicáveis menores;

- quanto a alegação de inaplicabilidade da multa qualificada, não procede, pois houve toda uma comprovação nos autos que a recorrente, *mediante a concatenação de atos e eventos societários, deslocou indevidamente o ganho de capital auferido para as pessoas físicas sócias da pessoa jurídica*, o que caracteriza a sonegação e fraude nos termos do art. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964;

- os valores pagos pelos sócios de IRPF - Ganho de Capital, não foram compensados na autuação, por conta da vedação em efetuar a compensação de débitos de terceiros, conforme legislação aplicável;

- da alegação da ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício, por falta de previsão legal, não procede, pois se esta decorre de um tributo, caracterizado um crédito tributário, e devendo ser corrigido, nos termos dos art. 43 e 61 da Lei nº 9.430/1996;

- quanto ao impugnado pela exclusão dos responsáveis solidários, não procede, já que são sócios que atuarem efetivamente e ativamente nas situações ocorridas e aos atos praticados durante sua gestão ou administração;

Do Recurso Voluntário:

A recorrente apresentou recurso voluntário, repisando vários dos mesmos argumentos da sua peça impugnatória, reforçado com contestações a pontos da decisão *a quo*, que, em apertada síntese, destaca-se o seguinte:

- houve a decadência do direito do fisco à presente autuação, pois as ações da TCP-03 foram alienadas pelos Srs. José Maria Ribas Muller e o João Achilles Grenier Gluck no dia 21/12/2000, o qual, nos termos do art. 131 do Código Civil, haveria a aquisição do direito. As *condições suspensivas* versam sobre condições normais de transição de propriedade, e o seu descumprimento acarretariam uma multa, mas o negócio já estaria perfeito e válido. Além do mais, não há a ocorrência de dolo, fraude e simulação no presente caso, não se aplicando o art. 173, I, do CTN, mas mesmo o aplicando, sobre a data da venda já teria decaído o direito, quando da ciência do lançamento em 12/09/2016;

- houve o erro na identificação da matéria tributável, pois a *pretensão arrecadatória da fiscalização (...) deveria recair sobre a operação de resgate realizada em 21/12/2010, e não sobre o recebimento das parcelas decorrentes da alienação da TCP-03 pelas pessoas físicas (06/07/2011)*. A verificação do ganho de capital deveria ser realizado em cada operação que importe na *alienação de bens*, como o fez os acionistas quando recolheram em 06/07/2011, e por conseguinte, ao fisco deveria ter atacado o resgate das ações por seus acionistas;

- houve erro na apuração do crédito tributário, no que tange a aplicação das alíquotas de presunção, pois a atividade do fato gerador é uma atividade fim da sociedade, ou seja, um resultado operacional da recorrente, e não ganho de capital, como a autuante e o v. acórdão concluem;

- houve erro na apuração do crédito tributário, no que tange ao momento do reconhecimento do ganho de capital, devendo ser aplicado o regime de caixa, pois receitas recebidas no 4º trimestre de 2011 foram considerados como incorridos no 3º trimestre de 2011, pois a sua atividade, e no caso da operação em litígio, configura-se em receita operacional, ou seja, reconhecível pelo regime de caixa, opção exercida pela recorrente ao longo do ano-calendário de 2011 (lucro presumido, pelo regime de caixa);

- o resgate de ações nas sociedades anônimas é uma operação legal, e até foi convalidada pelo v. acórdão recorrido, não poderia caracterizar toda a operação como um caso de evasão fiscal. O resgate de ações é uma faculdade do acionista, e não como aduz a autoridade fiscal, uma imposição da sociedade, não havendo necessidade de qualquer fundamentação para sua ocorrência. Assim, *descabida a desconsideração feita pela autoridade lançadora, posto que, não há qualquer dispositivo na legislação pátria que lhe autorize tal procedimento*;

- não cabe o entendimento que houve uma evasão fiscal, e sim, o que ocorreu, foi uma legítima elisão fiscal, pois os atos anteriores à ocorrência do fato gerador do tributo

foram lícitos. E nestas situações, o *ato subjetivo de pensar em realizar a operação que resulta no menor custo fiscal não pode ser taxado de fraude, sonegação ou simulação*. Após faz uma série de análises da legislação aplicável ao caso, corroborada com algumas ementas de acórdãos deste CARF;

- a multa de ofício de 150% (qualificada) é inaplicável ao caso, ao qual rebate e cita excertos da doutrina a respeito, e não houve nenhuma ilegalidade na sua conduta, o que afastaria qualquer questionamento de fraude ou sonegação. Agrega que não houve o encobertamento de qualquer ato na alienação das ações da TCP-03. *O fato de as alíquotas do Imposto de Renda serem menores na apuração de ganho de capital pelas pessoas físicas, do que nas pessoas jurídicas, é uma opção legislativa.*

- há a necessidade da compensação dos valores recolhidos pelas pessoas físicas, pois ocorrendo a pretensa reclassificação do fato jurídico tributário em litígio, caberia o aproveitamento dos pagamentos efetuados na situação anterior;

- há ilegalidade da cobrança dos juros sobre a multa, por ausência de previsão legal;

E nestes termos, seu pedido foi:

Ante o exposto, requer a Recorrente dignem-se V. Sas. a conhecer e prover o presente Recurso Voluntário, reconhecendo:

1. *Preliminarmente, a decadência do direito ao lançamento do crédito tributário ora exigido, tendo em vista o transcurso do prazo quinquenal para tanto;*

2. *A nulidade do lançamento por ofensa ao art. 142, do CTN, tendo em vista que:*

a. *há erro na identificação da matéria tributável, pois, eventual pretensão arrecadatória da fiscalização deveria recair sobre a operação de resgate de ações realizada em 21/12/2010, e não sobre o recebimento das parcelas decorrentes da alienação do TCP-03 pelas pessoas físicas (06/07/2011);*

b. *há erro na apuração do crédito tributário, pois, os valores recebidos pela alienação das ações do TCP-03 devem ser contabilizados como receita operacional da Recorrente, motivo pelo qual a fiscalização deveria ter aplicado as alíquotas de presunção de 8% e 12% para o IRPJ e a CSLL, respectivamente, e em seguida calculado o suposto crédito devido; ou*

c. *há erro de apuração do crédito tributário, haja vista que houve a indevida inclusão de receitas auferidas no 4º trimestre do ano-calendário, na base de cálculo do 3º trimestre do Lucro Presumido, considerando o regime de competência. Caso assim não se entenda, deve ao menos excluir do lançamento os valores recebidos no 4º trimestre;*

3. *No mérito, a improcedência dos autos de infração de IRPJ e CSLL, pois a situação analisada pela fiscalização é caso de ELISÃO FISCAL, visto que todos os atos praticados foram realizados anteriormente à ocorrência do fato gerador e dentro dos parâmetros legais, conforme reconhecido pelo CARF em situações semelhantes, não havendo que se falar em*

reclassificação do ganho de capital auferido por pessoas físicas como se fosse da Recorrente;

4. Ad argumentandum, a inaplicabilidade da multa de ofício agravada de 150%, vez que a Recorrente não incorreu em nenhuma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, capaz de atrair a incidência do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96;

5. Ad argumentandum, reconhecer o vício material no lançamento por erro de apuração do crédito tributário, vez que não foram compensados os valores pagos a título de IRPF com os valores de IRPJ exigidos, ou, quando menos, o abatimento dos valores pagos com a consequente baixa da multa e dos juros correspondentes;

6. Ad argumentandum tantum, a ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa, ante a ausência de previsão legal para tanto.

- RECURSO VOLUNTÁRIO DOS SOLIDÁRIOS

Tomando, ambos, Srs. João Achilles Grenier Gluck e José Maria Ribas Müller, ciência da decisão *a quo* no dia 20/03/2017, apresentaram recurso voluntário a fls. 708 e 722 e segs, no dia 19/04/2017, respectivamente. Nela expõe os seguintes argumentos, repisando praticamente os mesmos da sua peça impugnatória, e ambos em caráter material e de direito idênticos nas suas alegações e pedidos:

- ratifica todos os argumentos de defesa apresentados pela TUC, a recorrente, em seu recurso voluntário;

- a eleição dos responsáveis solidários com base no art. 135 do CTN somente se aplica em caso de prática de ato com excesso de poderes ou infração a lei, contrato ou estatuto, à revelia da empresa, e essa responsabilidade é pessoal e não solidária;

- ocorreu o erro na identificação do sujeito passivo, o que importa em nulidade do lançamento por vício material;

- a autoridade fiscal autuante não mencionou os dispositivos de lei que teriam sido infringidos pela recorrente, e ademais, o v. acórdão recorrido atestou a licitude das operações;

- o CARF exige que haja a demonstração do dolo para fins de aplicação do art. 135 do CTN;

- autoriza a compensação com o imposto pago pela pessoa física na operação;

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marco Rogério Borges

O Recurso Voluntário é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que o recebo e dele conheço.

A presente autuação versa sobre um ganho de capital, em que a recorrente era a real detentora das ações da empresa TCP - Terminal de Contêneires de Paranaguá S/A, CNPJ 03.020.098/0001-37 (denominada nos autos de TCP-03), que foram objeto de alienação, mas conforme apontado para autoridade fiscal, tentou redirecionar esta alienação e respectivo ganho de capital para os seus sócios, pessoas físicas, Srs. José Maria Ribas Muller e João Achilles Grenier Gluck, para diminuir a tributação inerente. Deste feito, houve qualificação da multa e responsabilização solidária dos dois sócios.

Na sua impugnação contesta todos os pontos que entende inválidos da autuação fiscal, contudo, houve manutenção integral da autuação na decisão *a quo*, a qual agora a recorrente se insurge.

Preliminares:

- Da decadência

A primeira alegação da recorrente é que houve a decadência do direito do fisco à presente autuação, pois as ações da TCP-03 foram alienadas pelos Srs. José Maria Ribas Muller e o João Achilles Grenier Gluck no dia 21/12/2010, e a autoridade fiscal entendeu que o fato gerador só ocorreu em 06/07/2011, quando implementada condições suspensivas do contrato assinado.

Além disto argui que não houve a ocorrência de dolo, fraude e simulação nas operações, não podendo ser aplicado o art. 173, I, do CTN, e sim o 150, § 4º.

Primeiramente, o contrato assinado em 21/12/2010 foi o "*contrato de compra e venda de ações e outras avenças*", em que figurava a recorrente como interveniente garantidora, e os Srs. José Maria e João Achilles como vendedores, dentre outros. O objeto da venda eram ações da TCP-03.

Tal contrato foi assinado no mesmo dia que houve um resgate de 2.775.294 ações ordinárias da recorrente, no valor total de R\$ 6.683.740,00, contra o saldo de lucro acumulados, com o cancelamento das referidas ações, sem a redução do valor do capital social. Como pagamento pelo valor do resgate, a recorrente entregou a estas pessoas físicas supracitadas 788.155 ações do TCP-03. Ou seja, houve a troca da titularidade destas ações, da recorrente para as pessoas físicas dos Srs. José Maria e João Achilles.

Este "*contrato de compra e venda de ações e outras avenças*", que envolvia a venda da ações da TCP-3, que dependendo do ponto de vista pertenceria à recorrente ou seus sócios, previu condições suspensivas para sua implementação, conforme cláusulas 2.1, 3.2 e 3.3, onde se destaca que estabelece condições para sua eficácia.

Até o cumprimento destas condições, há cláusulas suspendendo o contrato, e inclusive, não houve nenhum pagamento até a sua plena eficácia, o que só ocorreu em 06/07/2011.

Apesar das alegações da recorrente que o fato gerador da operação seria a assinatura do contrato, em 21/12/2010, pois então ocorrera a aquisição do direito, e estaria perfeito.

Contudo, diverjo da recorrente, pois fica nítido pelas circunstâncias evocadas na autuação fiscal, a qual não há contestação fática da recorrente, que houve sim uma condição suspensiva, e se não se confirmasse, caberia penalidades à recorrente como emanados comumente em contratos privados.

No caso, há a nítida aplicação dos arts. 116 e 117, do CTN:

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

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. (...)

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

As condições suspensivas são assim chamadas por suspender os efeitos jurídicos de determinada circunstância jurídica. Apenas após serem elididas, que termos um contrato eficaz e exequível.

E o direito tributário estabelece os efeitos tributários de forma bem clara nestas circunstâncias, conforme supramencionados arts. 116 e 117 do CTN.

Destarte, o fato gerador é no momento da implementação das condições suspensivas, e estas deixaram de existir, inclusive com a concordância da compradora, pois efetuou o pagamento acordado, ou seja, foi no dia 06/07/2011.

Na sua alegação de decadência, a recorrente entende que não houve dolo, fraude e simulação, conforme imputado na autuação fiscal pela autoridade fiscal. Tal circunstância alegada deslocaria a contagem de prazo decadencial, do art. 173, I para o art. 150, § 4º do CTN. Se considerado tal alegação, mesmo com o fato gerador em 06/07/2011, e a ciência em 12/09/2016, sendo a recorrente optante do lucro presumido, já estaria decaído o direito da Fazenda de constituir o crédito tributário.

Contudo, tal assunto, se houve dolo, fraude e simulação será foco do mérito da autuação. Nesta preliminar, parte-se da premissa que comprovada a hipótese de dolo, fraude e simulação, o que iniciaria a contagem em 01/01/2012, e cuja decadência só ocorreria em 31/12/2016. Com a ciência em 12/09/2016, não haveria, em preliminar, de falar da decadência.

De qualquer forma, como a recorrente é optante pelo regime do lucro presumido, o que envolve o fato gerador ser trimestral. No caso concreto, a ocorrência dos fatos autuado foi em 06/07/2011, ou seja, o 3º trimestre de 2011, o que levaria seu fato gerador para o último dia do trimestre, dia 30/09/2011. Só sealaria em decadência, independente dos vários aspectos inerentes ao tema, ao final do 3º trimestre de 2016, dia 30/09/2016, 5 anos após o fato gerador. Como a ciência se deu em 12/09/2016, não haveria que se falar em decadência neste momento, independente da caracterização de dolo, fraude e simulação.

Ademais, não há nos autos a comprovação do pagamento ou declaração prévia do débito por parte da recorrente, sendo inclusive tal matéria motivo de imputação da autuação fiscal, reforçando o aspecto que a decadência seguiria a regra do art. 173, inciso I do CTN, consoante entendimento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial n.º 973.733/SC, que vincula este colegiado.

Destaca-se que conceito de declaração prévia de débito, envolve, numa acepção geral, por ato que implique em confissão da dívida por parte do sujeito passivo. Assim, podem também ser considerados, além do pagamento espontâneo, por exemplo, o débito confessado em DCTF, em compensação tributária ou parcelamento, o que se reitera, não acontece na condição da recorrente.

Destarte, NEGÓ PROVIMENTO quanto a este ponto.

- Erro na identificação da matéria tributável

Alega a recorrente que houve o erro na identificação da matéria tributável, pois a *pretensão arrecadatória da fiscalização (...) deveria recair sobre a operação de resgate realizada em 21/12/2010, e não sobre o recebimento das parcelas decorrentes da alienação da TCP-03 pelas pessoas físicas (06/07/2011).*

Acrescenta que a verificação do ganho de capital deveria ser realizado em cada operação que importe na *alienação de bens*, como o fez os acionistas quando recolheram em 06/07/2011, e por conseguinte, ao fisco deveria ter atacado o resgate das ações por seus acionistas, ocorrida em 21/12/2010.

Contudo, a operação de resgate de ações realizada em 21/12/2010 foi afastada, desconsiderada, para fins tributários, pela autoridade fiscal autuante. Entendeu que a operação real pretendida pela recorrente, e a qual deveria aplicar a imputação legal devida foi a venda das ações da TCP-03, ocorrida e perfectibilizada, conforme supracitado, em 06/07/2011.

Assim, apesar da cadeia de operações realizadas pela recorrente, a autoridade fiscal entendeu que a operação pretendida, no caso, a venda das ações da TCP-03, era a que deveria ser autuada.

Destarte, Destarte, NEGO PROVIMENTO quanto a este ponto.

- Erro na apuração do crédito tributário - atividade fim da sociedade

Alega a recorrente que houve erro na apuração do crédito tributário, no que tange a aplicação das alíquotas de presunção, pois a atividade do fato gerador em litígio é uma atividade fim da sociedade, ou seja, um resultado operacional da recorrente, e não ganho de capital, como a autuante e o v. acórdão concluem.

Compulsando os autos, verifica-se que o objeto social da recorrente envolve a gestão de participações societárias, ou seja, uma holding não financeira.

Seu objeto social envolve as seguintes atividades, conforme Ata da Assembléia Geral de Constituição de Sociedade Anônima (fls. 492 a 297):

- 1) participação em outras sociedades como sócia, acionista ou quotista;
- 2) administrar, explorar ou empreender os bens patrimoniais próprios ou de terceiros;
- 3) investir recursos próprios em bens e negócios mercantis.

E conforme análise do seu razão apresentado no transcorrer do procedimento fiscal, a participação na TCP-03 está registrada como um ativo, na conta investimento - conta contábil 1600000. Tal contabilização é o normal e esperado quando envolve a participações societárias quando não há a pretensão de negociação após a sua aquisição.

De sorte, considerando a legislação aplicável ao lucro presumido, verifica-se a distinção de apuração da receita bruta, a qual será aplicado o percentual presumido, dependendo da atividade envolvida, e o ganho de capital, que será adicionado diretamente como lucro.

Se assim o fez a recorrente, ao registrar no seu ativo não circulante, houve a intenção de deter esta participação, não se pode esperar que agora queira considerar a participação que detinha na TCP-03 como um circulante, a comprou e/ou constituiu com intenção de vender. Não se vislumbra tal situação ao caso.

Destarte, Destarte, NEGO PROVIMENTO quanto a este ponto.

- Erro na apuração do crédito tributário - momento do reconhecimento do regime de caixa

Alega a recorrente que houve erro na apuração do crédito tributário, no que tange ao momento do reconhecimento do ganho de capital, devendo ser aplicado o regime de caixa, pois parte dos valores da operação de venda da TCP-03 foram recebidas no 4º trimestre

de 2011. E pela autoridade fiscal autuante, foram considerados como incorridos no 3º trimestre de 2011, pois a sua atividade, e no caso da operação em litígio, configura-se em receita operacional, ou seja, reconhecível pelo regime de caixa, opção exercida pela recorrente ao longo do ano-calendário de 2011 (lucro presumido, pelo regime de caixa)

Tal situação foi devidamente tratada no Relatório Fiscal, e conforme demonstrado, o diferimento do ganho de capital só está previsto para os contribuintes optantes do lucro real, conforme art. 421 do RIR/1999, que está no subtítulo III - Lucro Real:

Art. 421. Nas vendas de bens do ativo permanente para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do ano-calendário seguinte ao da contratação, o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, reconhecer o lucro na proporção da parcela do preço recebida em cada período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, § 2º).

Parágrafo único. Caso o contribuinte tenha reconhecido o lucro na escrituração comercial no período de apuração em que ocorreu a venda, os ajustes e o controle decorrentes da aplicação do disposto neste artigo serão efetuados no LALUR.

Para o ganho de capital apurado no lucro presumido, que está no art. 521 do RIR/1999, não há tal previsão de diferimento:

Art. 521. 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 de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no § 3º do art. 243, quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, inciso II).

§ 1º. O ganho de capital nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

O fato da recorrente ser optante do lucro presumido, adotando o regime de caixa, tal critério só é válido para o reconhecimento das receitas de vendas com pagamento a prazo ou em parcelas conforme o recebido, para as receitas decorrentes da atividade operacional, nos termos da IN SRF nº 104/1998:

Art. 1º A pessoa jurídica, optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido, que adotar o critério de reconhecimento de suas receitas de venda de bens ou direitos ou de prestação de serviços com pagamento a prazo ou em parcelas na medida do recebimento e mantiver a escrituração do livro Caixa, deverá:

I - emitir a nota fiscal quando da entrega do bem ou direito ou da conclusão do serviço;

II - indicar, no livro Caixa, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica que mantiver escrituração contábil, na forma da legislação comercial, deverá

controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, na qual, em cada lançamento, será indicada a nota fiscal a que corresponder o recebimento.

§ 2º Os valores recebidos adiantadamente, por conta de venda de bens ou direitos ou da prestação de serviços, serão computados como receita do mês em que se der o faturamento, a entrega do bem ou do direito ou a conclusão dos serviços, o que primeiro ocorrer.

§ 3º Na hipótese deste artigo, os valores recebidos, a qualquer título, do adquirente do bem ou direito ou do contratante dos serviços serão considerados como recebimento do preço ou de parte deste, até o seu limite.

(...)

E conforme já supramencionado, a receita da recorrente na operação agora em discussão não é decorrente da sua atividade operacional, e sim ganho de capital.

Destarte, Destarte, NEGO PROVIMENTO quanto a este ponto.

Do mérito:

- Da alegação da elisão fiscal

Alega a recorrente que o resgate de ações nas sociedades anônimas é uma operação legal, e até foi convalidada pelo v. acórdão recorrido, o que não poderia caracterizar toda a operação como um caso de evasão fiscal. O resgate de ações é uma faculdade do acionista, e não como aduz a autoridade fiscal, uma imposição da sociedade, não havendo necessidade de qualquer fundamentação para sua ocorrência. Assim, *descabida a desconsideração feita pela autoridade lançadora, posto que, não há qualquer dispositivo na legislação pátria que lhe autorize tal procedimento.*

Reforça tal ponto de vista, a recorrente, dizendo que não cabe o entendimento que houve uma evasão fiscal, e sim, o que ocorreu, foi uma legítima elisão fiscal, pois os atos anteriores à ocorrência do fato gerador do tributo foram lícitos. E nestas situações, *o ato subjetivo de pensar em realizar a operação que resulta no menor custo fiscal não pode ser taxado de fraude, sonegação ou simulação.*

Analisando todos os eventos ocorridos, observa-se que as negociações começaram em 09/07/2010, conforme informações do representante do comprador Advent. Tal empresa, ao longo dos meses seguintes (de agosto a novembro/2010) criou 06 empresas e 03 fundos que formam o grupo que adquiriu a TCP-03.

Já cristalizada a negociação, em 21/12/2010, houve o resgate das ações ordinárias da recorrente, com o respectivo pagamento das ações da TCP-03. Ou seja, houve a mudança de parte da propriedade da TCP-03, da recorrente para os sócios pessoas físicas. E nesta mesma ata do resgate das ações, a recorrente não se dissocia da sua responsabilidade perante a participação vendida, ficando autorizada a *“oferecer garantia e a assumir*

responsabilidade tributária de obrigações, em favor dos Acionistas da Companhia, [...], em contratos para a venda e transferência para terceiros de ações da TCP”

Ou seja, só neste dia 21/12/2010, os Srs. José Maria e João Achilles passaram a figurar como acionistas diretos da TCP-03. E neste mesmo dia, é assinada a venda das ações da TCP-03.

Há comprovação vasta nos autos, e que em nenhum momento houve contestação da recorrente, que a negociação se iniciou em 09/07/2010, quando a recorrente era detentora das ações da TCP-03, e assim continuou negociando até o dia 21/12/2010, quando resolve, no mesmo dia, mudar a propriedade destas ações, e os novos detentores resolvem vender suas ações.

Tudo isso demonstra que estes eventos foram executados sem propósito comercial, ou seja, sem o devido substrato material.

No caso concreto, houve operações que cumprem os requisitos formais da sua licitude, mas materialmente, objetivaram modificar a sujeição passiva tributária, e diminuir o *quantum* dos tributos a pagar. Foram formalmente lícitos, mas materialmente nulos.

No caso concreto, a operação de deslocamento da propriedade das ações no dia 21/12/2010, e ato imediato, no mesmo dia, da venda destas, só objetivou diminuir a incidência tributária do ganho de capital, a qual na pessoa física seria menos onerosa que na pessoa jurídica.

Não se vislumbra uma elisão fiscal, legítima, mas sim artimanhas revestidas de atos e contratos formalmente válidos, ou seja, algo dissimulado da realidade.

Destarte, NEGÓ PROVIMENTO quanto a este ponto.

- Da multa qualificada

Alega a recorrente que a multa de ofício de 150% (qualificada) é inaplicável ao caso, pois não houve nenhuma ilegalidade na sua conduta, o que afastaria qualquer questionamento de fraude ou sonegação. Acrescenta que não houve o encoberto de qualquer ato na alienação das ações da TCP-03.

Contextualizando, a multa de ofício qualificada estipula a duplicação da multa de mora (de 75%), nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, que envolve as figuras da sonegação, fraude e conluio. A autoridade fiscal entendeu que houve a conduta dos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964¹, ou seja, sonegação e fraude.

¹ Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Preliminarmente, cabe destacar que a multa de ofício simples (75%) tem o seu contexto de aplicação nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, nos termos do art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996 (com alteração dada pela Lei nº 11.488/2007). Note-se que não há condições de enquadramento direto em nenhuma destas hipóteses, para os atos da recorrente que objetivaram deslocar, indevidamente, o ganho de capital auferido para as pessoas físicas suas sócias.

Não haveria, aqui, em se falar em falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e no de declaração inexata.

Há uma conduta da recorrente, nitidamente dolosa, que objetivou o impedimento da real ocorrência do fato gerador, modificando-o.

O elemento dolo, um tanto subjetivo, não há de ser extraído da mente do seu autor, mas sim das circunstâncias que envolvem os fatos a serem analisados.

No caso concreto, pelo todo o quanto aqui exposto, resta claro que a recorrente conscientemente agiu para distorcer os fatos, com a precípua finalidade de modificar as características do fato gerador, o que levou à redução da imposto do ganho de capital envolvido na operação.

O fato de não ter ocorrido nenhuma ilegalidade nos seus atos, e estarem todos registrados não exclui a modificação pretendida. Os atos formais, individualmente, até podem ser juridicamente válidos, mas não há substrato material, pois não refletem a realidade ocorrida.

Os atos formais deveriam espelhar a realidade, o mundo real. Como bem disse a autoridade fiscal: *Não são os atos que criam a realidade, e sim o contrário!*.

Inevitavelmente, haverá a intenção de dar ares de validade aos atos e contratos ocorridos, escriturando e documentando toda a operação adulterada. Naturalmente, se houver a fiscalização, não deverá ocorrer o acobertamento dos atos, e se tentará deslocar a discussão para o pólo jurídico. Acontece que todo o preparo documental da situação, não tendo amparo material, foi colocado para evitar a fiscalização e tentar demonstrar uma situação válida da modificação pretendida das circunstâncias do fato gerador.

Apenas com uma fiscalização, e um aprofundamento da análise documental é que se poderia ver os vícios contidos neste aporte documental. Ou seja, não há condições de se alegar a transparência e licitude dos seus atos, pois estão eivados de vício material, que procuraram demonstrar outra realidade às obrigações para com o erário, só identificáveis após certa investigação.

Para concluir, no caso concreto, não haveria em se falar de duas situações lícitas, das quais a recorrente optou pela menos onerosa. Uma das opções foi criada artificialmente pela recorrente, conforme já exposto.

Destarte, NEGO PROVIMENTO quanto a este ponto.

- *Da compensação dos valores recolhidos pelas pessoas físicas*

Alega a recorrente da necessidade da compensação dos valores recolhidos pelas pessoas físicas, pois ocorrendo a pretensa reclassificação do fato jurídico tributário em litígio, caberia o aproveitamento dos pagamentos efetuados na situação anterior, ou seja, o IRPF recolhido pelos acionistas.

De tudo o que já foi relatado neste voto, pode-se concluir que somente existiu uma única operação, que foi a venda da TCP-03 para a recorrente, efetivada em 12/09/2011, raciocínio que compartilho.

Conforme descrito na sua peça recursal, que remete ao doc. 04 apresentado na peça impugnatória, houve o recolhimento a título de IRPF no montante de R\$ 18.550.238,83 (fls. 546 a 551). Envolvem 5 comprovantes de arrecadação efetuados pelos Srs. José Maria Ribas Muller e João Achilles Grenier Gluck, no código de arrecadação 4600 - IRPF Ganho de Capital na Alienação de Bens Duráveis, cujo período de apuração se referem a 06/07/2011. Inafastável se tratarem referente à operação de venda das ações da TCP-03.

Assim, apesar de não haver previsão legal como alegado para autoridade autuante e pelo v. acórdão recorrido, o que acontece com o presente voto é a desconsideração dos atos jurídicos identificados na operação da recorrente, considerando o fato gerador ocorrido perante a recorrente.

Neste caso, como apõem a sua anuência nos seus recursos voluntários dos sócios, entendo válido considerar estes pagamentos efetuados para diminuir o montante autuado.

Destarte, DOU PROVIMENTO quanto à compensação do o Imposto de Renda sobre o ganho de capital recolhido pelas pessoas físicas, devendo ser compensado com o apurado no Auto de Infração, no montante de R\$ 18.550.238,83 (comprovantes de arrecadação de fls. 546 a 551).

- Da ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa

Alega a recorrente que há ilegalidade da cobrança dos juros sobre a multa, por ausência de previsão legal.

O presente tema da incidência de juros sobre a multa de ofício, que não deveria prosperar por falta de previsão legal não é novo no CARF.

Ocorre que uma análise mais sistemática do CTN, percebe-se que os juros são devidos sobre o valor da multa, uma vez que o crédito tributário engloba tanto o tributo quanto a multa.

Como dispõe o art. 161 do CTN:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento e acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1o Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados a taxa de um por cento ao mês.

O art. 113, § 1o do CTN preceitua que a obrigação principal tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, donde se observa que o critério utilizado pelo

Código Tributário Nacional para distinguir obrigação acessória de obrigação principal e o conteúdo pecuniário. A obrigação acessória consiste em um fazer ou não fazer, enquanto que a obrigação principal implica em obrigação de dar dinheiro.

Neste passo, resta evidente que a multa tem natureza de obrigação principal, visto é que incontestável o seu conteúdo pecuniário.

O conceito de crédito tributário está esculpido no art. 139 do CTN, nos seguintes termos: *o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta*. Desta forma, por ser a multa, indubitavelmente obrigação principal, não se pode chegar a outra conclusão senão a de que o crédito tributário engloba o tributo e a multa.

Logo, tanto sobre o tributo (principal) quanto sobre a multa devem incidir juros, como determina o § 1º do art. 161 do Código Tributário Nacional.

Pelos motivos elencados, entendo devam ser mantidas os juros sobre a multa de ofício imposta e NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário neste aspecto.

Dos solidários:

Ambos os responsáveis solidários arrolados na autuação fiscal, e mantido no v. acórdão recorrido, apresentaram recurso voluntário, em que contestam tal condição, pois no seu entender a eleição dos responsáveis solidários com base no art. 135 do CTN somente se aplica em caso de prática de ato com excesso de poderes ou infração à lei, contrato ou estatuto, à revelia da empresa, e essa responsabilidade é pessoal e não solidária.

Primeiramente, o art. 135, III do CTN, ao falar em responsabilidade pessoal, não implicaria em sua exclusiva responsabilidade, pois há outros sujeitos passivos diretamente envolvidos no fato gerador. Ademais, a recorrente se beneficiou dos atos envolvidos, o que não poderia ser afastada da responsabilidade.

O que o art 135, III do CTN prevê responsabilidade solidária, sem benefício de ordem - há pluralidade de sujeitos passivos nestes casos.

E, quanto aos atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, no caso, fica bem demonstrada a participação ativa dos mesmos na operação que objetivava deslocar o fato gerador do ganho de capital da recorrente para as suas pessoas físicas, o que lhes beneficiou.

Praticaram e avalizaram atos de gestão ou administração neste intento, formalizando contrato e ata desvinculadas da realidade, o que por si, é uma afronta jurídica ao que deveria ser esperado na formalização dos mesmos. E ademais, mais que demonstrável sua participação ativa, conforme os autos, o que demonstra que agiram conscientemente para tanto, ou seja, dolosamente.

Destarte, NEGO PROVIMENTO aos recursos voluntários neste aspecto.

Conclusão:

Em face do exposto, VOTO no sentido de ACOLHER EM PARTE as razões do recurso voluntário apresentada para:

- EXONERAR a parcela do IRPJ autuado no valor de R\$ 18.550.238,83, por conta do aproveitamento do IRPF recolhido inerente à operação em discussão;
- REJEITAR todas as demais alegações apresentados no recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Demetrius Nichele Macei - Redator designado

Sem embargo ao detalhado e fundamentado voto do ilustre Conselheiro relator, ousou discordar de suas conclusões com relação à manutenção da responsabilidade solidária dos sócios.

Trata-se de autuação que envolve a operação de venda de ações da pessoa jurídica TCP - Terminal de Contêineres de Paranaguá S/A, por parte da recorrente, em que houve operação de transferência destas ações para aos seus sócios, Srs. José Maria Ribas Muller e João Achilles Grenier Gluck, anteriores à venda, para ocorrer a apuração de ganho de capital nas pessoas físicas, o que diminuiria a tributação da operação.

Restou evidenciada a realização de planejamento tributário abusivo, pois houve operações que cumprem os requisitos formais da sua licitude, mas materialmente, objetivaram modificar a sujeição passiva tributária, e diminuir o *quantum* dos tributos a pagar. Foram formalmente lícitos, mas materialmente nulos.

Para a manutenção da multa qualificada - manutenção esta que fui vencido, diga-se - o colega relator registrou o seguinte:

"Há uma conduta da recorrente, nitidamente dolosa, que objetivou o impedimento da real ocorrência do fato gerador, modificando-o.

O elemento dolo, um tanto subjetivo, não há de ser extraído da mente do seu autor, mas sim das circunstâncias que envolvem os fatos a serem analisados.

No caso concreto, pelo todo o quanto aqui exposto, resta claro que a recorrente conscientemente agiu para distorcer os fatos, com a precípua finalidade de modificar as características do fato gerador, o que levou à redução da imposto do ganho de capital envolvido na operação."

E finalmente, em relação aos devedores solidários, registrou ainda o Ilustre Relator que os solidários (sócios administradores da empresa) praticaram e avalizaram atos de gestão ou administração neste intento, formalizando contrato e ata desvinculadas da realidade, o que por si, é uma afronta jurídica ao que deveria ser esperado na formalização dos mesmos. E ademais, mais que demonstrável sua participação ativa, conforme os autos, o que demonstra que agiram conscientemente para tanto, ou seja, dolosamente.

Contudo, entendo que não basta para caracterizar a responsabilidade tributária solidária dos sócios, que estes meramente estejam exercendo função sócio-administrativa na pessoa jurídica autuada. O dolo evidente de infringir a lei ou estatuto empresarial deve restar robustamente comprovado nos autos para que tal responsabilização surta efeitos justos.

É verdade que a incidência da multa qualificada gera automaticamente a ideia de que o citado "dolo" da pessoa jurídica (sujeito passivo neste caso) tenha que ter sido praticada por alguma pessoa física, mas não há como automaticamente aplicar a solidariedade

se tal ato atribuído a pessoa física não reste individualizado e demonstrado (quem fez o que?), e salvo melhor juízo, neste caso isto não aconteceu.

Esta turma tem se filiado a tese de que a multa qualificada não está necessariamente vinculada à responsabilização dos sócios - ou de alguma pessoa física - mesmo porque em alguns casos - de conluio, por exemplo - é teoricamente possível que uma pessoa jurídica aja em conjunto com outra para a prática do ato infracional.

Neste caso concreto, entendo que se o fundamento é o dolo, a fraude, sequer caberia a multa qualificada, pois a falta de individualização afastaria o dolo. A expressão utilizada pelo colega relator de que a pessoa jurídica "agiu conscientemente", por si só seria uma contradição em termos, pois a ficção jurídica da pessoa jurídica não suficiente para dotá-la de consciência.

Mas mesmo vencido nesta questão (multa qualificada) entendi que, nestes autos, não há suficiente demonstração probatória no sentido de especificar a ação infracional das pessoas físicas, e bem por isso fui acompanhado pelos meus pares na Turma. Em outras palavras: entendo necessário individualizar as condutas.

Desta forma, voto no sentido de afastar a responsabilidade das pessoas físicas neste caso concreto

É o voto.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei