



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

Processo n° 10980.724302/2016-18
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-003.121 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de maio de 2018
Matéria GANHO DE CAPITAL: ALIENAÇÃO DE ATIVO
Recorrente SOIFER PARTICIPAÇÕES SOCIETARIAS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

DECADÊNCIA.CONTAGEM DO PRAZO.IRPJ.LUCRO REAL TRIMESTRAL.

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 real trimestral 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 SOLIDÁRIA

Não se vislumbrando excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135,III, não cabe a imputação da responsabilidade solidária.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

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

GANHO DE CAPITAL. DIFERIMENTO.

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. 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.

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 de votos, rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, i) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário quanto à infração apontada pelo Fisco e quanto à multa qualificada, divergindo os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca e Demetrius Nichelle Macei, que davam provimento ao voluntário acerca destes dois itens; ii) por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário para determinar à unidade de origem que promova a compensação do 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\$ 16.692.869,72 (comprovantes de arrecadação de fls. 763 a 765). O conselheiro Demetrius Nichele Macei fará declaração de voto em relação à multa qualificada e sua correlação com o artigo 112, do CTN.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges - Relator.

Processo nº 10980.724302/2016-18
Acórdão n.º **1402-003.121**

S1-C4T2
Fl. 1.156

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros:

Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Ailton Neves da Silva (suplente convocado), Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Paulo Mateus Ciccone.

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, em parte, a impugnação da agora recorrente.

Da autuação:

O presente processo versa sobre autos de infração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, referente a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2011.

Envolve o montante autuado de R\$ 109.819.419,68, corrigidos até setembro/2016, assim discriminado:

Tributo	Principal	Juros	Multa (75%)	Total
IRPJ	26.396.391,07	13.377.690,99	39.594.586,60	79.368.668,66
CSLL	10.127.295,14	5.132.513,17	15.190.942,71	30.450.751,02
Total	36.523.686,21	18.510.204,16	54.785.529,31	109.819.419,68

Em R\$ 1,00 (juros corrigidos até dezembro/2016)

A fundamentação da autuação envolve a operação de venda de ações da pessoa jurídica TCP - Terminal de Contêineres de Paranaguá S/A - CNPJ 03.020.098/0001-37, em que a recorrente figurou como interveniente garantidora, juntamente com a TUC Participações Portuárias S/A. Nesta operação, que gerou ganho de capital para a recorrente, houve uma reorganização societária e transferência das ações para os sócios, objetivando apurar o ganho na pessoa física dos seus sócios, e não na pessoa jurídica, em virtude das diferenças das alíquotas da tributação aplicável.

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 Relatório Fiscal (fls. 573/626) apurou que:

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 29/07/2010, ou seja, cerca de 5 meses antes da assinatura do CONTRATO, a pessoa de SALOMÃO SOIFER não era acionista direto do TCP 03. Até então, a SOIFER detinha 32,5% das ações do TCP 03. Conforme INSTRUMENTO PARTICULAR DE DAÇÃO EM PAGAMENTO, a SOIFER acordou com o acionista SALOMÃO, que do total de dividendos a receber, no valor de R\$ 10.262.931,51, quitaria R\$ 8.814.274,20 mediante a entrega de 689.940 ações do TCP 03. Ou seja, somente após esta data é que SALOMÃO passou a ser acionista direto do TCP 03, o que viabilizou sua participação formal no CONTRATO (21/12/2010), quando 50% das ações do TCP 03 foram alienadas à ADVENT.

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.

SOCIOS	QUOTAS	VALOR R\$	%
Simone Soifer	53.331.200	53.331.200,00	33,332
David Soifer	53.331.200	53.331.200,00	33,332
Suzanne Soifer	53.331.200	53.331.200,00	33,332
Salomão Soifer	6.400	6.400,00	0,004
Total	160.000.000	160.000.000,00	100,000

Apesar da diminuta participação, SALOMÃO detinha o usufruto de 93.393.600 quotas dos outros três sócios (34.131.200 de cada), conforme cláusula 6ª do Contrato Social.

Um dia antes desta 17ª Alteração, ou seja, no dia 29/07/2010, a SOIFER, como já relatado acima, formalizou com o sócio SALOMÃO uma DAÇÃO EM PAGAMENTO, na qual entregou 689.940 ações do TCP 03 como forma de quitação dos dividendos a receber de SALOMÃO. Do total devido, R\$ 10.262.931,51, a SOIFER quitou R\$ 8.814.274,20 com estas ações do TCP 03, passando SALOMÃO, desde então, a ser acionista direto do TCP 03. Cumpre lembrar que tudo isto ocorreu 05 meses antes da assinatura do CONTRATO (21/12/2010), quando 50% das ações do TCP 03 foram alienadas à ADVENT.

É desnecessário demonstrar que uma negociação do porte como a analisada neste Relatório, 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 da pessoa de SALOMÃO nestas tratativas deu-se como representantes da SOIFER, e não como alienante direto das ações do TCP 03.

Intimidados 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.

Para o caso em tela, de se destacar que a data indicada pela ADVENT como de início das negociações, 09/07/2010, é anterior à data da assinatura da DAÇÃO EM PAGAMENTO entre a SOIFER e SALOMÃO. O que motivo esta dação em pagamento? Claro está que foi a possibilidade, indevida, de pagar menos tributo, passando este encargo para a pessoa física, com regras menos onerosas.

Notícias de 11/2010 informaram sobre a possível mudança societária.

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 formalmente pela SOIFER até 29/07/2010, foi desenvolvida por SALOMÃO enquanto administrador da SOIFER, ensejando que a verdadeira alienante das ações foi a SOIFER e não seu acionista. E mais, à época da transferência das ações do TCP 03 para o acionista da FISCALIZADA, as condições da operação de aquisição já estavam perfeitamente alinhavadas. SALOMÃO entrou no negócio apenas para a consecução do objetivo maior, pagar menos tributo.

Destaque-se que a Clausula 7.4.1 estipula percentuais de indenização em percentuais iguais aquele detido pela SOIFER antes da Dação em Pagamento.

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 Achilles.

A cláusula 6.2.1 assim dispõe: *“A Soifer comparece nesse ato como garantidora e principal pagadora de todas as obrigações assumidas por Salomão neste contrato...”*

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.

O fato gerador do ganho de capital se deu em 06/07/2011, com o implemento das condições suspensivas do contrato. O preço foi realizado em duas 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, o que não é o caso dos autos.

Eventual custo de aquisição apurado pelo sócio SALOMÃO nesta operação deve ser descartado, uma vez que ela inexistiu de fato, tendo servido unicamente para transferir, indevidamente, as ações a serem alienadas para as regras da pessoa física.

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 pelo sócio SALOMÃO. 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, ressalvando-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 administrador DAVID SOIFER e do sócio SALOMÃO SOIFER. O primeiro porque era o responsável pela FISCALIZADA à época do fato gerador do IRPJ e da CSLL, e o segundo porque participou efetivamente na operação que mascarou o real alienante das ações do TCP 03.

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 55/200926 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 compete 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) DAVID SOIFER - CPF 317.844.299-53:

i) Administrador da SOIFER 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 Administrador da SOIFER):

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

✓ Instrumento de Dação em Pagamento de 29/07/2010, onde foi formalizada transferência ao sócio SALOMÃO das ações do TCP 03;

b) SALOMÃO SOIFER - CPF 000.476.519-20:

i) Administrador da SOIFER até 30/07/2010, quando já havia contrato preliminar celebrado com a ADVENT para a consecução da venda de 50% das ações do TCP 03;

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;

✓ Instrumento de Dação em Pagamento de 29/07/2010, onde foi formalizada transferência ao sócio SALOMÃO das ações do TCP 03;

✓ Contrato com o Banco Santander (Anexo 4.1.7 ao CONTRATO), como representante da SOIFER;

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. 657) e apresentou impugnação em 11/10/2016 (fls. 666/729) alegando em síntese:

1. Da Nulidade Material: Dos Inúmeros vícios materiais que maculam o auto de infração

1.1 A fundamentação do auto de infração se baseia em condutas de outros contribuintes

A autoridade fiscal fundamenta a desconsideração dos negócios jurídicos em condutas praticadas por outras empresas, especialmente a TUC. Fica evidente que a motivação é nula pois totalmente dissociada da SOIFER e seus sócios.

1.2. Da inexistência de previsão legal que permita à autoridade fiscal a desconsideração de negócios jurídicos.

A desconsideração de um negócio jurídico (no caso concreto a DAÇÃO EM PAGAMENTO) somente pode ser adotado pela fiscalização mediante expressa autorização legal.

A falta de indicação do embasamento legal que autoriza a fiscalização a desconsiderar a validade de um negócio jurídico macula de nulidade material o auto de infração.

1.3 Erro grosseiro na apuração do tributo: o auto desconsidera o regime trimestral de apuração do IRPJ e do CSLL

A fiscalização tributa no 3º trimestre a parte relativa aos valores recebidos no 4º trimestre, o que viola a sistemática de apuração trimestral e torna nula a autuação.

1.4 Erro grosseiro na apuração do tributo: a base de cálculo utilizada para a CSLL não foi o ganho de capital, mas sim o preço total recebido pela venda.

O vício material revela que o fiscal elegeu a base de cálculo errada para cálculo da CSLL, erro grosseiro que torna nulo o auto de infração lavrado.

1.5 Nulidade: Os sócios considerados devedores solidários não foram intimados para a fase de fiscalização, nem para apresentar esclarecimentos

A autoridade fiscal em momento algum os intimou para que participassem do procedimento de fiscalização, ou apresentassem esclarecimentos.

O fiscal deixou de intimar para defesa prévia o real alienante das ações (que praticou o fato gerador do IR)

2. Da Decadência

2.1. Marco inicial: Transferência das ações-Dação em pagamento (29/07/2010)

Se a autoridade tributária entende que houve infração tributária, essa infração ocorreu no momento da dação em pagamento: ou teria ocorrido subavaliação das ações na dação em pagamento ou teria ocorrido distribuição disfarçada de lucros, e em ambos os casos, a suposta irregularidade teria se configurado na data da dação em pagamento, em 29/07/2010

Se a autoridade tributária considera que foi inválida a dação em pagamento ocorrida em 29/07/2010, logo, é a partir deste fato que teve início a pretensão fiscal de invalidação do negócio jurídico. E, portanto, a decadência se configura independentemente da norma de contagem que se adote.

2.2. Marco inicial: formalização do contrato de venda das ações (21/12/2010)

Se é esse o contrato cujos efeitos fiscais a autoridade fiscal pretende aplicar na pessoa jurídica, desconsiderando os seus reais efeitos sobre a pessoa física, só poderia ser (não fosse o próprio ato da dação em pagamento das ações) a partir daí o início do prazo decadencial para tentar desconstituir os seus efeitos fiscais. Neste caso, a decadência se configura independentemente da norma de contagem que se adote.

2.3. Recebimento do preço pela alienação das ações (06/07/2011)

Se o fato gerador ocorreu em 06/07/2011, este deve ser o termo inicial do prazo decadencial de cinco anos para a constituição do crédito tributário, de acordo com o art. 150, §4º do CTN.

Não se aplica o art. 173, I porque houve antecipação do pagamento pelo Sr. Salomão. Da mesma forma, houve recolhimento antecipado do IRPJ e CSLL por parte da SOIFER. Portanto, estão decaídos os créditos relativos ao fato gerador ocorrido em 06/07/2011.

3. Do mérito: Da improcedência do auto de infração – Da validade dos negócios praticados pela Soifer e seus sócio.

3.1- Da dação em pagamento envolvendo as ações do TCP

O Sr. Salomão possuía um crédito perante a empresa de dividendos a receber no valor de R\$ 10.262.931,51. A existência dessa dívida não é contestada pela autoridade fiscal. Uma parte foi paga por meio de dação em pagamento em 07/2010 e outra parte em espécie.

Os demais acionistas foram notificados para exercer o direito de preferência na compra das ações, conforme clausula 1ª do acordo de acionistas do TCP. Todos manifestaram renúncia ao direito de preferência.

As demais acionistas do TCP (PATTAC, TUCUMANN, TCB e GALIGRAIN) não são empresas controladas ou coligadas da SOIFER, e nem pertencem ao mesmo grupo empresarial, se a negociação das ações do TCP ao Sr. Salomão tivesse condições privilegiadas, certamente as demais acionistas exerceriam o direito de compra. Isso só comprova a efetividade e regularidade do negócio.

A justificativa econômica para que a operação assim acontecesse foi o objetivo de provocar o menor ônus possível a SOIFER, evitando uma excessiva descapitalização da empresa.

O Sr. Salomão participava ativamente da gestão do TCP, não sendo mero possuidor de ações da companhia.

3.2 – Do interesse na venda de participações societárias do TCP contrato de assessoria financeira celebrado com o Banco Santander.

Em maio de 2010, as empresas sócias do TCP contrataram o Banco Santander para prospectar potenciais e eventuais investidores em adquirir participações do TCP.

O escopo do trabalho do Santander deixa claro que a venda de participações do TCP não estava nem perto de ser confirmada. Havia apenas uma intenção de venda de parte das ações da companhia.

A remuneração de sucesso estabelecida foi de 1,272 milhão de Euros, mais um percentual de no mínimo 1,10 % do valor de transação.

No contrato se reconhece que há negociações em andamento com alguns investidores, o que demonstra indefinição da operação, já que a venda não foi fechada com nenhum dos interessados.

3.3- Da venda das ações do TCP aos investidores apresentados pela ADVENT DO BRASIL

Em 09/07/2010, isto é, 40 dias após assinado o Contrato de Assessoria Financeira, o grupo Advent do Brasil encaminhou ao Banco Santander uma “proposta indicativa (não vinculativa) para aquisição de ações do TCP.

No momento da dação em pagamento (julho de 2010) a negociação estava apenas no início, o negócio não estava nem próximo de um fechamento.

Se é verdade que uma negociação deste porte “requer um prazo razoável para as tratativas”, cai por terra a tese fiscal de que, no intervalo de 20 dias, a venda das ações do TCP para os investidores apresentados pela Advent já estivesse praticamente confirmada.

Tanto isso é verdade que, após o envio da proposta indicativa pela Advent, foi necessária longa negociação que se estendeu por seis meses. O contrato de compra e venda das ações só foi firmado em 21/12/2010, e ainda com condições muito diferentes daquelas apresentadas na Proposta Indicativa da Advent em 09/07/2010.

Mesmo no momento de formalização do contrato, não se tinha certeza absoluta de venda das ações, pois estava vinculada a “Condições suspensivas”. As condições suspensivas foram atingidas em 06/07/2011, quase um ano após a dação em pagamento.

O Sr. Salomão adquiriu as referidas ações do TCP em 29/07/2010, mas só as alienou definitivamente em 06/07/2011, ou seja, o Sr. Salomão foi acionista do TCP por praticamente doze meses.

3.4- Do recolhimento do Imposto de Renda incidente sobre o ganho de capital pelo Sr. Salomão. Da informação do negócio na DIRPF.

O Sr. Salomão recolheu o Imposto de Renda incidente sobre o ganho de capital na alienação de suas ações do TCP e informou a operação na Declaração.

3.5- O valor recebido pelo Sr. Salomão, não retornou a SOIFER.

O montante recebido na alienação das ações do TCP permaneceu na propriedade do Sr. Salomão, que não praticou qualquer ato de reinvestimento desses valores na SOIFER, o que confirma de modo cabal que o real alienante das ações do TCP foi o Sr. Salomão. Se as ações pertencessem verdadeiramente à SOIFER o mínimo que se deveria provar é que os recursos obtidos com essa venda retornaram aos cofres da SOIFER.

4. Da distorção dos fatos pela autoridade fiscal

A TUC é empresa autônoma, sem qualquer relação com a SOIFER, senão o fato que ambas possuem participações acionárias no TCP.

A autoridade fiscal não apresenta uma única prova de que a SOIFER e a TUC teriam planejado conjuntamente uma operação de venda das participações do TCP por meio das pessoas físicas de seus sócios visando a economia de tributos.

Embora a Advent tenha apresentado uma proposta em 12/2009, ela foi rejeitada pelos acionistas. Depois disso, o Santander foi contatado para prospectar outros investidores.

As notícias de imprensa só confirmam o que já está nos documentos.

A criação das empresas pela Advent somente contradiz as premissas da autoridade fiscal, já que no momento da dação em pagamento (julho), não haveria qualquer possibilidade de venda das ações, já que as empresas adquirentes só foram constituídas em momento posterior (a partir de agosto).

A exigência de uma garantia por uma pessoa jurídica trata-se de uma exigência razoável, tendo em vista que a operação tem um valor de R\$ 670 milhões.

Mesmo assim, Sr. Salomão assumiu risco relevante na operação, obrigando-se a arcar eventual indenização aos compradores no valor de R\$ 65 milhões.

O negócio não foi efêmero, como normalmente ocorre nos planejamentos abusivos ou operações artificiais referidos pela autoridade fiscal.

Cita acórdão do CARF N° 1402-002.150.

Não há norma que autorize a fiscalização a desconsiderar atos praticados pelos particulares, nem há norma que condicione a validade dos negócios jurídicos à existência de propósito negocial. Cita decisões judiciais e administrativas.

Da multa qualificada

A Soifer e o Sr. Salomão não praticaram as condutas de sonegação, fraude ou conluio, devendo ser afastada a aplicação da multa agravada no caso concreto. Não houve falseamento de documentos ou declarações e todos os atos praticados foram públicos, lícitos e efetivos, além disso, a impugnante forneceu à autoridade fiscal todos os documentos exigidos.

Da apuração

Apresenta autorização do sócio para compensação do valor recolhido pela pessoa física com o valor apurado pela pessoa jurídica, caso a decisão administrativa final confirme a exigência do IRPJ e da CSLL pela empresa.

A base de cálculo utilizada para a CSLL não foi o ganho de capital, mas sim o preço total recebido pela venda.

O valor do custo de aquisição a ser utilizado deveria ser o preço pago na aquisição pelo Sr. Salomão que foi de R\$ 8.814.274,20.

Deve ser excluída a parcela recebida em 31/10/2011 porque integram o 4º trimestre e não o terceiro.

Acrescenta que deve ser afastada a exigência dos juros de mora incidentes sobre as multas.

Os responsáveis solidários foram cientificados em 12/09/2016 (fls. 658/659) e apresentaram impugnação conjunta (fls. 895/913) em 11/10/2016 alegando, em síntese:

A fim de evitar uma desnecessária repetição, desde já requer-se que todos os fundamentos e pedidos deduzidos pela SOIFER em sua impugnação sejam considerados também em favor dos ora impugnantes (pessoas físicas), para todos os efeitos, exatamente como se fossem nesta peça apresentados e requeridos.

- Nulidade material do procedimento em virtude da ausência de intimação dos impugnantes para a fase de fiscalização ou para prestar esclarecimentos.
- Nulidade material por erro na identificação do sujeito passivo já que o art. 135 do CTN trata de responsabilidade pessoal, assim, tendo sido o

lançamento realizado em face da SOIFER não caberia a imputação de responsabilidade aos Srs. Salomão e David, o que configura erro na identificação do sujeito passivo, causa de nulidade material do auto de infração, por evidente desrespeito ao artigo 142 do CTN;

- A SOIFER apresenta vastos argumentos pela não aplicação da multa qualificada de 150% , se afastada a multa, deve ser afastada a responsabilidade;
- Não ocorreram as hipóteses previstas no art. 135 do CTN, já que a dação em pagamento foi uma operação válida, lícita, pública e motivada por propósito econômico; não houve simulação, fraude a lei, excesso de poderes ou qualquer conduta antijurídica.
- Não havia um contrato preliminar com a Advent, e sim uma proposta indicativa;
- Quando da ocorrência do fato gerador, o Sr. Salomão não era mais diretor, gerente ou representante da SOIFER;
- Cita decisão do CARF no sentido de que o art. 135 só encontra aplicação nos casos de infração à lei societária, contrato social ou estatuto cometido pelo administrador for realizado à revelia da sociedade.
- O art. 135 somente atinge créditos tributários que sejam resultantes da conduta infracional;
- O crédito tributário somente está definitivamente constituído ao final do processo administrativo, portanto o arrolamento deve ficar suspenso.
- Como o sujeito passivo é a SOIFER e esta tem patrimônio suficiente, não é necessário o arrolamento das pessoas físicas.
- A representação fiscal para fins penais deve ficar suspensa durante a tramitação do processo administrativo;
- O Sr. Salomão confirma que autoriza, caso isso seja necessário, a compensação dos valores por ele pagos, e apresenta também uma autorização, anexa a impugnação;

Encerra a impugnação, requerendo:

1. a nulidade material do auto de infração, por cerceamento do direito de defesa, ante a ausência de intimação dos impugnantes para que participassem da fiscalização;
2. a nulidade material do ato de infração por erro na identificação do sujeito passivo, em razão da manutenção dos impugnantes na autuação fiscal ao mesmo tempo que a SOIFER; ou ao menos,
3. ilegitimidade passiva dos impugnantes, uma vez que não estão presentes as hipóteses do art. 135 III do CTN;
4. a suspensão do arrolamento e da representação fiscal para fins penais

5. caso seja mantida a exigência, requer a compensação com o imposto pago pelo Sr. Salvador.

Da decisão da DRJ:

Ao analisar a impugnação, a DRJ, primeira instância administrativa, houve por bem NEGAR, em parte, a impugnação da recorrente, por unanimidade.

A parte exonerada da autuação fiscal envolve o montante (principal + multa) de R\$ 1.561.487,85 da CSLL, por erro na sua apuração. O valor autuado foi o de venda, e não o ganho de capital. Com isso, a apuração da CSLL apurada passa de R\$ 10.127.295,14 para R\$ 9.502.700,79.

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 cumpre 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

GANHO DE CAPITAL. DIFERIMENTO.

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 pagamento de dividendos por meio de ações de outra empresa, já em negociação 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.

AÇÃO FISCAL. FASE INVESTIGATÓRIA.

Desnecessário intimar o responsável solidário para acompanhar a ação fiscal na fase investigatória por se tratar de fase que antecede a fase contenciosa do procedimento.

ERRO. BASE DE CALCULO.

Verificado o erro de transcrição na informação do valor da base de cálculo, deve ser efetuada nova apuração, tornando improcedente o valor cobrado indevidamente.

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 Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

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:

- das alegações de nulidade, rebate-as, dizendo que as condutas foram da recorrente e seus sócios administradores. Alega que inexistente previsão legal para a desconsideração de negócios jurídicos (o contrato de dação em pagamento), mas ocorre que o caso em julgamento é de abuso de direito e de fraude à lei e sua prática, ao configurar um ilícito, contamina o planejamento tributário;

- 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;

- houve erro na apuração da CSLL, pois o valor autuado foi o de venda, e não o ganho de capital. Com isso, a apuração da CSLL apurada passa de R\$ 10.127.295,14 para R\$ 9.502.700,79;

- alega que os sócios solidários não foram intimados durante o procedimento fiscal, o que é desnecessário do ponto de vista legal, e não houve o cerceamento de defesa, pois houve lavratura e ciência do termo de sujeição passiva, assim como os autos de infração;

- 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;

- quanto o mérito, a operação decorreu de abuso de direito. Desde de maio/2010 já havia a intenção de venda das ações da TCP, e a negociação se iniciou em 09/07/2010, sendo a recorrente nesta data a proprietária das ações, ou seja, as negociações se iniciaram pela mesma. Após o início das negociações que as ações foram passadas para o sócio Salomão por meio de dação em pagamento, o que corrobora que não houve propósito negocial;

- a fraude à lei caracterizou-se pela inobservância da norma impositiva que previa a incidência de IRPJ (alíquota de 15% e adicional de 10%) e CSLL (alíquota de 9%) na venda de bem do ativo permanente por pessoa jurídica (**norma contornada**), tendo os impugnantes montado uma seqüência de operações de modo a enquadrar a operação como venda de bem por pessoa física (**norma de contorno**);

- 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 a pessoa física sócia 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:

Tomando ciência da decisão *a quo* em 21/03/2017, a recorrente apresentou recurso voluntário em 17/04/2017, repisando praticamente os mesmos elementos e argumentos da sua peça impugnatória, quais sejam, em apertada síntese:

- nulidade : as condutas baseadas para autuação fiscal foram praticadas por outras empresas; inexistência de previsão legal que permita à autoridade fiscal a desconsideração de negócios jurídicos; desconsideração do regime trimestral de apuração do IRPJ e da CSLL (lucro real trimestral); a base de cálculo utilizada para a CSLL não foi o ganho de capital, mas sim o preço total recebido pela venda, o que o acórdão reconheceu e deveria ter sido declarado nulo; os sócios considerados devedores solidários não foram intimados para a fase de fiscalização, nem para apresentar esclarecimentos;

- há decadência do crédito tributário, independente do momento que se defina o marco inicial. Os momentos são os seguintes:

1. - Transferência das ações - Dação em pagamento (29/07/2010);
2. - Formalização do contrato de venda das ações (21/12/2010);
3. - Recebimento do preço pela alienação das ações (06/07/2011): se o fato gerador ocorreu em 06/07/2011, este deve ser o termo inicial do prazo decadencial de cinco anos para a constituição do crédito tributário, de acordo com o art. 150, §4º do CTN. Não se aplica o art. 173, I porque houve antecipação do pagamento pelo Sr. Salomão. Da mesma forma, houve recolhimento antecipado do IRPJ e CSLL por parte da SOIFER. Portanto, estão decaídos os créditos relativos ao fato gerador ocorrido em 06/07/2011;

- 3. Do mérito: Da improcedência do auto de infração – Da validade dos negócios praticados pela Soifer e seus sócio:

. Da dação em pagamento envolvendo as ações do TCP - o Sr. Salomão possuía um crédito perante a empresa de dividendos a receber no valor de R\$ 10.262.931,51. A existência dessa dívida não é contestada pela autoridade fiscal. Uma parte foi paga por meio de dação em pagamento em 07/2010 e outra parte em espécie. Os demais acionistas foram notificados para exercer o direito de preferência na compra das ações, conforme cláusula 1ª do acordo de acionistas do TCP. Todos manifestaram renúncia ao direito de preferência. As demais acionistas do TCP (PATTAC, TUCUMANN, TCB e GALIGRAIN) não são empresas controladas ou coligadas da SOIFER, e nem pertencem ao mesmo grupo empresarial, se a negociação das ações do TCP ao Sr. Salomão tivesse condições privilegiadas, certamente as demais acionistas exerceriam o direito de compra. Isso só comprova a efetividade e regularidade do negócio. A justificativa econômica para que a operação assim acontecesse foi o objetivo de provocar o menor ônus possível a SOIFER, evitando uma excessiva descapitalização da empresa. O Sr. Salomão participava ativamente da gestão do TCP, não sendo mero possuidor de ações da companhia.

. Do interesse na venda de participações societárias do TCP contrato de assessoria financeira celebrado com o Banco Santander. Em maio de 2010, as empresas sócias do TCP contrataram o Banco Santander para prospectar potenciais e eventuais investidores em adquirir participações do TCP. O escopo do trabalho do Santander deixa claro que a venda de participações do TCP não estava nem perto de ser confirmada. Havia apenas uma intenção de venda de parte das ações da companhia. A remuneração de sucesso estabelecida foi de 1,272 milhão de Euros, mais um percentual de no mínimo 1,10 % do valor de transação. No contrato se reconhece que há negociações em andamento com alguns investidores, o que demonstra indefinição da operação, já que a venda não foi fechada com nenhum dos interessados.

. Da venda das ações do TCP aos investidores apresentados pela ADVENT DO BRASIL - Em 09/07/2010, isto é, 40 dias após assinado o Contrato de Assessoria Financeira, o grupo Advent do Brasil encaminhou ao Banco Santander uma “proposta indicativa (não vinculativa)” para aquisição de ações do TCP. No momento da dação em pagamento (julho de 2010) a negociação estava apenas no início, o negócio não estava nem próximo de um fechamento. Se é verdade que uma negociação deste porte “requer um prazo razoável para as tratativas”, cai por terra a tese fiscal de que, no intervalo de 20 dias, a venda das ações do TCP para os investidores apresentados pela Advent já estivesse praticamente confirmada. Tanto isso é verdade que, após o envio da proposta indicativa pela Advent, foi necessária longa negociação que se estendeu por seis meses. O contrato de compra e venda das ações só foi firmado em 21/12/2010, e ainda com condições muito diferentes daquelas apresentadas na Proposta Indicativa da Advent em 09/07/2010. Mesmo no momento de formalização do contrato, não se tinha certeza absoluta de venda das ações, pois estava vinculada a “Condições suspensivas”. As condições suspensivas foram atingidas em 06/07/2011, quase um ano após a dação em pagamento. O Sr. Salomão adquiriu as referidas ações do TCP em 29/07/2010, mas só as alienou definitivamente em 06/07/2011, ou seja, o Sr. Salomão foi acionista do TCP por praticamente doze meses.

. Do recolhimento do Imposto de Renda incidente sobre o ganho de capital pelo Sr. Salomão. Da informação do negócio na DIRPF - O Sr. Salomão recolheu o Imposto de Renda incidente sobre o ganho de capital na alienação de suas ações do TCP e informou a operação na Declaração.

. O valor recebido pelo Sr. Salomão, não retornou a SOIFER. O montante recebido na alienação das ações do TCP permaneceu na propriedade do Sr. Salomão, que não praticou qualquer ato de reinvestimento desses valores na SOIFER, o que confirma de modo cabal que o real alienante das ações do TCP foi o Sr. Salomão. Se as ações pertencessem verdadeiramente à SOIFER o mínimo que se deveria provar é que os recursos obtidos com essa venda retornaram aos cofres da SOIFER.

- houve distorção dos fatos pela autoridade fiscal e pelo v. acórdão recorrido - Irrelevância dos fatos envolvendo a empresa TUC e seus sócios; não é verdade que o negócio de venda de ações do TCP teve início em 2009; as notícias de imprensa mencionadas só confirmam o que já está nos documentos apresentados, e contradizem a tese fiscal; o fato da recorrente ser uma holding não altera em nada o caso concreto; há fatos não contestados pelo acórdão recorrido - a dação em pagamento teve propósito negocial de saldar dívida com o Sr. Salomão, sem a necessidade de fazer um desembolso de caixa tão expressivo; o Sr. Salomão foi acionista da TCP durante um ano, participando de diversos atos próprios da condição de acionista;

- a dação em pagamento foi válida, efetiva, lícita e sem a certeza da venda posterior das ações do TCP - impossibilidade de desconsideração do negócio jurídico;

- comprovação da inexistência de simulação, abuso de direito e fraude à lei;

- afastamento da multa agravada de 150% - ausência de dolo, fraude ou simulação;

- necessária compensação do imposto de renda pago pelo Sr. Salomão;

- deve ser excluída do cálculo fiscal a parcela recebida em 31/10/2011;

- não incide juros de mora sobre a multa de ofício;

- Do pedido:

IV - DO PEDIDO

Diante do exposto, requer a Recorrente dignem-se V.Sas, a julgar totalmente procedente o presente Recurso Voluntário, para o fim de reformar o Acórdão recorrido e reconhecer a nulidade material, a decadência ou a total improcedência do Auto de Infração lavrado contra a Recorrente, pelas razões já expostas.

Ad argumentandum, na remota hipótese de não serem acolhidos os fundamentos pela nulidade material, decadência ou total improcedência do Auto de Infração, requer dignem-se V. Sas. a:

a. afastar a aplicação da multa agravada de 150% prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, uma vez que não restam configuradas as hipótese de sonegação, fraude ou conluio no caso concreto;

b. admitir a compensação do Imposto de Renda pago pelo Sr. SALOMÃO, no valor de R\$ 16.692.869,72, o qual deve ser abatido do valor histórico do tributo principal, de modo a produzir o necessário reflexo no cálculo dos juros e da multa aplicada;

c. determinar que seja excluída do cálculo fiscal a parcela recebida em 28/10/2011, pois tais valores não integram o 3º trimestre de 2011, que foi o período considerado pela Autoridade Fiscal em seu cálculo; e

d. afastar a incidência de juros sobre as multas de ofício aplicadas.

- RECURSO VOLUNTÁRIO DOS SOLIDÁRIOS

Tomando, ambos, Srs. David Soifer e Salomão Soifer, ciência da decisão *a quo* no dia 17/03/2017, apresentaram recurso voluntário em conjunto no dia 17/04/2017. Nela expõe os seguintes argumentos, repisando praticamente os mesmos da sua peça impugnatória:

- requerem que todos os fundamentos e pedidos deduzidos pela SOIFER em sua peça recursal sejam considerados também em favor dos ora recorrentes (pessoas físicas), para todos os efeitos, exatamente como se fossem nesta peça apresentados e requeridos.

- Nulidade material do procedimento em virtude da ausência de intimação dos impugnantes para a fase de fiscalização ou para prestar esclarecimentos.
- Nulidade material por erro na identificação do sujeito passivo já que o art. 135 do CTN trata de responsabilidade pessoal, assim, tendo sido o lançamento realizado em face da SOIFER não caberia a imputação de responsabilidade aos Srs. Salomão e David, o que configura erro na identificação do sujeito passivo, causa de nulidade material do auto de infração, por evidente desrespeito ao artigo 142 do CTN;
- Não ocorreram as hipóteses previstas no art. 135 do CTN, já que a dação em pagamento foi uma operação válida, lícita, pública e motivada por propósito econômico; não houve simulação, fraude a lei, excesso de poderes ou qualquer conduta antijurídica.
- Não havia um contrato preliminar com a Advent, e sim uma proposta indicativa;
- Quando da ocorrência do fato gerador, o Sr. Salomão não era mais diretor, gerente ou representante da SOIFER;
- Cita decisão do CARF no sentido de que o art. 135 só encontra aplicação nos casos de infração à lei societária, contrato social ou estatuto cometido pelo administrador for realizado à revelia da sociedade.

- O art. 135 somente atinge créditos tributários que sejam resultantes da conduta infracional; A representação fiscal para fins penais deve ficar suspensa durante a tramitação do processo administrativo;
- O Sr. Salomão confirma que autoriza, caso isso seja necessário, a compensação dos valores por ele pagos, e apresenta também uma autorização, anexa a impugnação;

- do pedido:

V - DO PEDIDO

Diante do exposto, caso não sejam acolhidas as razões e pedidos de nulidade material, decadência ou a total improcedência do Auto de Infração apresentados pela SOIFER em seu Recurso Voluntário (razões e pedidos estes que requer-se sejam aproveitados inteiramente aos Recorrentes, para todos os efeitos), requer dignem-se V.Sas, a reformar o Acórdão recorrido, dando provimento ao presente Recurso Voluntário, para o fim de reconhecer:

(a) a nulidade material do auto de infração, por cerceamento do direito de defesa, ante a ausência de intimação dos Recorrentes para que participassem da Fiscalização;

(b) a nulidade material do auto de infração, por erro na identificação do sujeito passivo, em razão da manutenção dos Recorrentes na autuação fiscal ao mesmo tempo que a SOIFER; ou, ao menos,

(c) a ilegitimidade passiva dos Recorrentes, uma vez que não estão presentes as hipóteses do artigo 135, III, do CTN.

Em qualquer hipótese, pugna-se também pela suspensão da representação fiscal para fins penais durante a tramitação do presente processo administrativo fiscal.

Por fim, caso seja mantida a exigência de eventuais débitos em face da SOIFER (o que definitivamente não se espera), requer seja compensado o Imposto de Renda pago pelo Sr. SALOMÃO, no valor de R\$ 16.692.869,72, o qual deve ser abatido do valor histórico do tributo principal, de modo a produzir o necessário reflexo no cálculo dos juros e da multa aplicada.

A PGFN apresentou a contrarrazões de folhas 1094 a 1125.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marco Rogério Borges - Relator

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

Da síntese dos fatos

A presente autuação fiscal envolve a operação de venda de ações da pessoa jurídica TCP - Terminal de Contêineres de Paranaguá S/A - CNPJ 03.020.098/0001-37, em que a recorrente figurou alienante, juntamente com a TUC Participações Portuárias S/A. Apesar de não ter figurado como alienante nesta operação, era a real detentora das ações do TCP, que foram objeto da alienação. Nesta operação, que gerou ganho de capital para a recorrente, houve, nas palavras da autuação fiscal, planejamento tributário abusivo, objetivando apurar o ganho na pessoa física dos seus sócios, e não na pessoa jurídica, em virtude das diferenças das alíquotas da tributação aplicável.

Na sua impugnação contesta todos os pontos que entende inválidos da autuação fiscal, contudo, houve manutenção integral da autuação na decisão *a quo*, excluindo o erro da base de cálculo da CSLL, que foi exonerado, a qual agora a recorrente se insurge. Na sua peça recursal mantém praticamente o mesmo teor e argumentos da sua peça impugnatória.

Dos fatos motivadores da autuação fiscal:

Antes de adentrar na análise dos elementos suscitados na peça recursal, cabe uma análise dos fatos envolvidos que motivaram a ação fiscal.

O ganho de capital é decorrente da venda de 50% das ações da TCP - Terminal de Contêineres de Paranaguá S/A. No contrato firmado de compra e venda, datado de 21/12/2010, a recorrente figura como interveniente garantidora, juntamente com a Tuc Participações S/A. Referido contrato previa condições suspensivas para sua implementação, que se aperfeiçoaram apenas em 06/07/2011.

Há 3 compradores envolvidos, que foram criados especificamente para esta aquisição e eram controlados indiretamente pela Advent International, fundo de investimento sediado nos Estados Unidos.

Há 6 vendedores envolvidos, sendo que dentre eles, a pessoa física do Sr. Salomão Soifer. O Sr. Salomão só passou a figurar como acionista da TCP em 29/07/2010, passando a deter 32% das ações da TCP, que anteriormente eram da recorrente.

Esta transferência de ações se deu através de instrumento particular de dação em pagamento, em que a recorrente entregou ao Sr. Salomão 689.940 ações da TCP pelo valor

de R\$ 8.814.274,20, em pagamento de dividendos, cuja montante a ser pago era de R\$ 10.262.931,51.

A fiscalização alega que as tratativas do negócio celebrado tiveram início meses antes de 21/12/2010, considerando a cifra envolvida na alienação da participação societária total - R\$ 670.000.000,00, o que deve ter exigido uma preparação prévia antes de formalizar o negócio.

A própria Advent informou que o início das tratativas ocorreu em 09/07/2010, através de proposta formalizada. E houve proposta anterior, de 10/12/2009, que restou infrutífera.

Dados os eventos acima elencados, restou evidenciado para autoridade fiscal que quando ocorreu a dação em pagamento (29/07/2010), o Sr. Salomão já tinha ciência do negócio que logo seria celebrado, e passou a agir para ter economia tributária na operação de ganho de capital.

Passamos à análise dos itens da peça recursal.

Preliminares:

Alega a recorrente que houve várias nulidade na autuação fiscal:

a) as condutas baseadas para autuação fiscal foram praticadas por outras empresas, em especial, a TUC.

Analisando todo o contexto apresentado, a TUC é citada regularmente no auto de infração, pois participa da operação também, sendo uma das vendedoras da TCP para o grupo Advent, através de seus sócios, situação que ensejou autuação fiscal também, já analisado por esta colegiado.

A descrição dos fatos no relatório fiscal, apesar de citar várias empresas é sobre a recorrente, a Soifer Participações Societárias Ltda., e sobre ela é imputada o auto de infração.

Descrever as condutas de outras empresas foi um recurso necessário à autoridade fiscal, dada a quantidade envolvida de vendedores, compradores e intervenientes. Contudo, há clara e substancial fundamentação inerente aos atos da recorrente e seu sócio.

O v. acórdão recorrido até se ateu em citar trechos das condutas praticadas pela recorrente, dos quais entendo não ser necessário aqui reproduzir.

Dito o acima, entendo improcedente este pleito da recorrente.

b) inexistência de previsão legal que permita à autoridade fiscal a desconsideração de negócios jurídicos.

Alega a recorrente que *o auto de infração não menciona em local algum o embasamento legal utilizado pela Fiscalização para desconsiderar o negócio praticado entre as partes - e não o menciona pelo simples fato de que não existe embasamento para tanto no ordenamento jurídico brasileiro.*

Contudo, dirijo da recorrente, pois no auto de infração há o enquadramento legal necessário para enquadrar a situação constatada pela autoridade fiscal. Os demais elementos que analisa os fatos inerentes à operação real ocorrida e pretendida pela recorrida estão na descrição dos fatos, típico do relatório fiscal.

O que houve foi um desvirtuamento da operação que culminou na alteração do detentor das ações da TCP, saindo da propriedade da recorrente e indo para a propriedade do seu sócio, a qual foi realizada com o único propósito de economia tributária.

Há nisto um desrespeito ao propósito negocial da empresa.

Sua auto-organização não pode ser unicamente permeada pela intenção de reduzir a carga tributária. Tal situação fica apurada e demonstrada pela autoridade fiscal no seu relatório fiscal, o que fica nítido pela sua descrição de um abuso de direito e fraude a lei por parte da recorrente, como exposto pelo v. acórdão recorrido.

A validade de negócios jurídicos, vistos isoladamente, não lhe dá a virtude jurídica necessária, quando se analisa o contexto e fundamento. Assim, não procede de razão quando a recorrente evoca na sua peça recursal a necessidade de *uma expressa autorização legal* para desconsiderar um negócio jurídico. A ofensa ao direito pode se dar também por vício na origem de atos jurídicos lícitos, que foram simulados.

Nestes casos, procedente e necessário à autoridade fiscal recusar no âmbito tributário os efeitos destes atos jurídicos abusivos, e dar os efeitos tributários reais à situação constatada.

De resto, acompanho os fundamentos expostos no v. acórdão recorrido sobre o alegado, que vão ao encontro do que acima discorro a respeito.

Dito o acima, entendo improcedente este pleito da recorrente.

c) desconsideração do regime trimestral de apuração do IRPJ e da CSLL (lucro real trimestral).

Alega a recorrente que houve nulidade no momento da apuração do ganho de capital, no que tange à parcela (segunda e última) do 4º trimestre de 2011, recebida em 28/10/2011. Sua forma de tributação, lucro real trimestral, permite-lhe diferir o ganho de capital, conforme leitura que faz do art. 421 do RIR/1999, utilizado pelo v. acórdão para contestar tal pleito.

Contudo, como apontado no relatório fiscal que deu suporte à autuação fiscal, há na redação do art. 421 do RIR/1999 uma dúvida quanto à abrangência da expressão "exercício social", já que a recorrente é optante do regime trimestral.

Vejamos a redação do art. 421 do RIR/1999:

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). (grifo meu)

Ou seja, pela leitura do art. 421 do RIR/1999, o diferimento do ganho de capital só se aplicaria quando recebido *após o termo do ano-calendário seguinte ao da contratação*, o que não seria o caso em foco.

Não poderíamos considerar cada trimestre como um exercício social, e mesmo assim, nas palavras do relatório fiscal:

E mais, mesmo se considerássemos cada trimestre como sendo um exercício social, não caberia o diferimento no caso da FISCALIZADA, uma vez que a parcela adicional foi recebida no trimestre seguinte (4º trimestre de 2011) ao da contratação (3º trimestre de 2011), e não após o término do trimestre seguinte ao da contratação (1º trimestre de 2012).

Ou seja, os pagamentos ocorreram no mesmo ano-calendário, não se enquadrando nas hipóteses previstas do art. 421.

Dito o acima, entendo improcedente este pleito da recorrente.

d) a base de cálculo utilizada para a CSLL não foi o ganho de capital, mas sim o preço total recebido pela venda, o que o acórdão reconheceu e deveria ter sido declarado nulo.

Alega a recorrente que a ocorrência do erro material quando da apuração da base de cálculo da CSLL eivaria de nulidade a autuação fiscal.

Contudo, analisando-se o relatório fiscal sobre este item, fica nítido que a intenção era correta, mas ocorreu um erro de transcrição, que não poderia suscitar a nulidade alegada. Em todo o relatório, há menção do ganho de capital de R\$ 113.160.134,96, que seria utilizado como base de cálculo para a apuração do IRPJ e CSLL, mas quando transcreveu o valor da CSLL, não considerou o custo registrado pela recorrente.

Ou seja, no relatório fiscal há todo o raciocínio e apuração corretos, mas no auto de infração, que envolvem os cálculos, houve a transcrição do valor erroneamente.

No v. acórdão há uma análise pertinente ao caso, e houve a reapuração do valor devido de CSLL, com a exoneração devida de valor do autuado.

Com isso, o valor da CSLL apurada passou de R\$ 10.127.295,14 para R\$ 9.502.700,79 quando identificado este erro no v. acórdão.

De qualquer forma, não é caso de nulidade, pois não houve verdadeiro erro na base de cálculo. Esta foi corretamente detalhada e calculada quando exposto o raciocínio

(no relatório fiscal), mas no momento de gerar seus valores (auto de infração) houve um erro de preenchimento, tanto que foi facilmente identificado pela recorrente já na sua peça impugnatória, e acatada pela instância *a quo*.

Não é motivo de nulidade, e sim de exoneração do valor indevido.

Dito o acima, entendo improcedente este pleito da recorrente.

e) os sócios considerados devedores solidários não foram intimados para a fase de fiscalização, nem para apresentar esclarecimentos.

Alega a recorrente que os devedores solidários, Srs. Salomão e David Soifer não foram intimados *para que participassem do procedimento de fiscalização, ou apresentassem esclarecimentos quanto aos fatos que motivaram a autuação fiscal*.

Como bem destacado no v. acórdão recorrido, não há previsão legal desta intimação. Durante o procedimento fiscal, que envolve a auditoria-fiscal, até o momento da autuação fiscal ser cientificada, não há que se falar necessariamente em contraditório ou ampla defesa.

O procedimento fiscal envolve a investigação e colheita de informações e elementos de prova para formação da convicção da autoridade fiscal, quando procede a uma análise de provável infração tributária. Tendo a convicção, a autoridade fiscal, que já tem todos os elementos de prova necessários, nada obsta que seja já realizado a autuação fiscal.

Eventuais erros de julgamento no procedimento fiscal suscitarão as discordâncias na fase litigiosa.

Contudo, não é o que se vislumbra no presente caso.

A autoridade fiscal faz toda uma análise no relatório fiscal dos elementos que colheu durante o procedimento fiscal, onde formou convicção da sujeição passiva solidária, inclusive com tópico próprio no seu relatório fiscal. Entendeu não necessário fazer nenhuma intimação aos solidários, pessoas físicas dos Srs. Salomão e David Soifer, e esta decisão não eiva de nulidade a presente autuação fiscal.

Dito o acima, entendo improcedente este pleito da recorrente.

Por conseguinte, **NEGO TODAS AS PRELIMINARES SUSCITADAS PELA RECORRENTE.**

- Da alegada decadência suscitada pela recorrente

Entende a recorrente, que independente do momento que se entenda o marco inicial da decadência do operação em foco, a decadência se configuraria em qualquer deles.

Partido desta premissa, passa a demonstrar na sua peça recursal, que o crédito tributário estaria decaído, tanto que se considere o momento da dação em pagamento

(29/07/2010), a formalização do contrato de venda de ações (21/12/2010) ou o recebimento do preço pela alienação das ações (06/07/2011).

Em relação ao momento da dação em pagamento, ocorrida em 29/07/2010, não está sendo considerado o fato gerador do ganho de capital pretendida de quando da autuação fiscal. A autuação fiscal foi sobre o ganho de capital. A data do início do alteração da propriedade das ações, eivadas de vício, apenas demonstra o início temporal da intenção de pagar menos tributos da recorrente, não tendo relação direta com o fato gerador em litígio.

O contrato assinado em 21/12/2010 (*contrato de compra e venda de ações e outras avenças*), previu condições suspensivas para sua implementação, conforme cláusulas 2.1, 3.2 e 3.3, onde se destaca que estas estabelecem 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.

Ou seja, 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.

A recorrente é optante pelo regime do lucro real 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 se falaria 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.

Destarte, NEGOU PROVIMENTO quanto a este ponto.

- Da validade dos negócios praticadas pela recorrente e seu sócio

Alega a recorrente que a dação em pagamento envolvendo as ações da TCP foi regular e legal, pois havia uma dívida anterior que precisava ser quitada. Houve a justificativa econômica para a operação, que seria provocar o menor ônus possível à recorrente, evitando a sua descapitalização. Ademais, o Sr. Salomão participava ativamente da gestão da TCP, não sendo mero possuidor de ações da companhia.

Continua na sua peça recursal alegando que quando ocorreu a contratação do Banco Santander, em maio de 2010, a venda de participações na TCP não estava nem perto de ser confirmada. Quando da proposta da Advent em 09/07/2010, abriu-se a negociação, então, quando da dação em pagamento, ocorrida em 29/07/2010, as negociações estavam apenas no início, sendo firmado em 21/12/2010, e como condições suspensivas, só atingidas em 06/07/2011. Ou seja, há neste íterim quase um ano desde a dação em pagamento, sendo o Sr. Salomão acionista da TCP por todo este período de praticamente doze meses.

Continua alegando que o Sr. Salomão apurou IRPF da operação, e recolheu, e o valor recebido na operação não retornou à recorrente, permanecendo em sua propriedade. Isto confirmaria que o real alienante das ações da TCP foi o Sr. Salomão. A dação em pagamento foi válida, efetiva, lícita e sem a certeza da venda posterior das ações da TCP.

Contudo, analisando-se todo o contexto envolvido e trazido aos autos, há nítido encadeamento de ações da recorrente e seu sócio, abusando do direito aplicável.

O que fica demonstrado cabalmente nos autos pela autoridade fiscal é que:

- em 31/05/2010, a recorrente, antes da dação em pagamento, e conjuntamente com outros proprietários da TCP à época, assinaram um contrato com o Santander para assessorar na condução das negociações finais com potenciais investidores;

- em 09/07/2010, segundo a Advent, que representava o comprador, iniciou-se as tratativas de negociação das ações da TCP;

- em 29/07/2010, ocorreu a dação em pagamento, em que a recorrente entregou ao Sr. Salomão ações da TCP para quitar dividendos a receber. A partir de então, a propriedade destas ações, que antes eram da recorrente, se deslocam para a pessoa física do Sr. Salomão;

- no período de agosto a novembro de 2010, a Advent cria empresas e fundos que forma o grupo que adquire a TCP;

- em 21/12/2010 foi assinada a venda das ações da TCP.

Assim, fica demonstrado, de forma cabal, pelo relato cronológico acima, que desde maio de 2010 já havia a intenção de venda das ações da TCP. Quando da assinatura do contrato com a adquirente, em 09/07/2010, a recorrente era a proprietária das ações. As negociações se iniciaram por ela, e a transferência das ações da ações ocorre para a pessoa física do Sr. Salomão posteriormente.

Tudo isso demonstra que estes eventos foram executados sem propósito negocial, ou seja, sem o devido substrato material. Há uma formalidade aos negócios implementados, mas realizados com abuso de direito.

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.

A operação de deslocamento da propriedade das ações quando já iniciadas tratativas finais de aquisição das mesmas, 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.

Elementos suscitados pela recorrente como a dívida preexistente de dividendos a pagar, não procede, pois se trocou uma dívida quitada de R\$ 8.814.274,20, por ações que foram vendidas poucos meses depois por mais de R\$ 100 milhões. Ou seja, isto afasta as condições independentes e regulares do mercado para o negócio.

E o fato do dinheiro da venda não ter retornado à recorrente só demonstra o quanto a pessoa física e pessoa jurídica se entrecruzam no processo decisório. No caso, as circunstâncias negociais surgiram com a recorrente, e para modificar isso, para fins tributários, teriam que acontecer outros elementos além da economia tributária envolvida.

De qualquer forma, se a recorrente realizasse a operação, o que seria normal, os recursos poderiam recair na propriedade do Sr. Salomão, através de dividendos distribuídos, o que seria o esperado em circunstâncias normais de formalização de negócios. Contudo, ao se ver que haveria uma diminuição do valor total do ganho, por conta da tributação mais onerosa na pessoa jurídica, começa-se a o processo de transferência da titularidade das ações.

Ficar aguardando o pagamento por quase um ano do valor da negociação não traveste a operação de regularidade, pois estava praticamente definida que seria realizada, quando implementadas as condições suspensivas. O importante é o momento inicial, que azo a toda preparação para ocorrer ônus tributário mais benéfico.

E o fato do Sr. Salomão ter apurado Imposto de Renda na Pessoa Física do ganho de capital em nenhum momento afasta o vício da operação, pois era normal que quisesse realizar todos os aspectos que dessem ares de normal e com propósito ao negócio.

Destarte, NEGÓ PROVISAMENTO quanto a este ponto.

- Das alegações para afastamento da multa qualificada

Alega a recorrente que todos os atos praticados foram válidos, públicos, lícitos e efetivos. Que a transação teve propósito econômico relevante. Destarte, seria descabido a aplicação da multa qualificada.

Contextualizando, a multa de ofício qualificada estipula a duplicação da multa de mora (de 75%), nos casos previstos nos art. 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.

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 a pessoa física do seu sócio.

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 base tributável 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.

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.

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 recolhido pela pessoa física do Sr. Salomão, 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.

De tudo o que já foi relatado neste voto, pode-se concluir que somente existiu uma única operação, que foi a venda das ações da TCP pela a recorrente, efetivada em 06/07/2011, raciocínio que compartilho.

Conforme descrito na sua peça recursal, que remete ao doc. 03 apresentado na peça impugnatória, houve o recolhimento a título de IRPF no montante de R\$ 16.692.869,72 (fls. 763 a 765). Envolvem 2 comprovantes de arrecadação efetuados pelos Sr. Salomão Soifer, 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.

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\$ 16.692.869,72 (comprovantes de arrecadação de fls. 763 a 765).

- quanto a alegação que não incide juros de mora sobre a multa de ofício

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 esta 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 NEGÓ PROVISAMENTO 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 conjunto, 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.

Antes de qualquer mérito a respeito, requerem os solidários que seja aplicada a nulidade por constarem indevidamente na sujeição passiva. Contudo, não vislumbro situação de nulidade, e sim de mera exoneração de responsabilidade.

Verificando a motivação no relatório fiscal para considerar os Srs. Salomão e David Soifer como solidários, entendo não ter ocorrido os requisitos essenciais e necessários constantes do art. 135, III do CTN.

Pela descrição no relatório fiscal, a responsabilidade foi atribuída terem sido administradores e terem assinados contratos, mas não se vislumbrou nenhum excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

O art. 135, III é adequado à responsabilização dos sócios administradores, desde que traga consigo conjunto probatório robusto e preciso para permitir a transposição da personalidade jurídica do contribuinte, penetrando na esfera patrimonial de seu gestor e titular.

A aplicação do art. 135 do CTN não pode ser objetiva e *automática*.

O caso concreto aparentou mais como uma mera consequência de responsabilização com base na qualificação da multa.

Destarte, DOU PROVIMENTO ao recurso voluntário neste aspecto.

Conclusão:

Em face do exposto, REJEITO as preliminares, e VOTO no sentido de ACOLHER EM PARTE as razões de mérito dos recursos voluntários apresentados para:

- EXONERAR a parcela do IRPJ autuado no valor de R\$ 16.692.869,72, por conta do aproveitamento do IRPF recolhido inerente à operação em discussão;
- EXCLUSÃO da responsabilidade solidária os Srs. David Soifer e Salomão Soifer;
- NEGAR todas as demais alegações apresentados no recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges

Declaração de Voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei

Com a máxima vênia, registro a presente declaração de voto em relação a manutenção da multa qualificada pelo voto de qualidade.

A multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07, tem natureza sancionadora, ou seja, é penalidade tributária imposta aos casos em que comprovada a fraude, sonegação ou conluio previstos na Lei nº 4.502/64.

A comprovação da ocorrência das práticas delituosas acima mencionadas, deve ser, portanto, composta de provas concretas que demonstrem a subsunção perfeita do fato a norma, como por exemplo, a utilização de documentos falsos, não sendo válidas ou eficazes meras alegações sobre a existência de dolo para economia fiscal, sendo que este existe e é necessário até mesmo nos casos de elisão fiscal, posto que intenção/vontade de economizar gastos com tributos é o pressuposto para qualquer planejamento tributário.

Destas premissas, portanto, é correto dizer que, diante da análise do caso concreto, uma das duas opções abaixo poderá ocorrer no tocante as penalidades:

- a qualificação da multa será mantida, por ter se caracterizado indubitavelmente a sonegação, a fraude ou o conluio, no caso concreto; ou
- a qualificadora da multa de ofício será afastada pela inoccorrência comprovada de tais práticas dolosas;

Contudo, há ainda outra opção, trazida pelo Código Tributário Nacional, que afeta diretamente a situação do sujeito passivo no tocante as penalidades, inclusive nos casos de qualificação da multa de ofício. Trata-se do artigo 112, do CTN, que dispõe o seguinte:

Art. 112. A lei tributária que define **infrações**, ou lhe comina **penalidades**, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de **dúvida** quanto:

- I - à capitulação legal do fato;
- II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;
- III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;
- IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

(Grifos meus)

Da leitura do artigo retromencionado, pode-se concluir que, em havendo dúvida quanto à aplicação de penalidades tributárias, deve-se interpretar a lei tributária que

trata das infrações da maneira mais favorável ao suposto infrator, ou seja, via de regra, deve-se afastar a imputação da sanção fiscal.

É evidentemente instituto derivado do direito sancionador (penal), consistente na máxima do "in dubio pro reo".

Entendo que o mesmo se aplica para o caso deste E. Conselho quando uma decisão referente a penalidades resulta em empate. Se a composição da turma envolve oito conselheiros e o empate se configura, significa, em termos práticos, que quatro conselheiros entendem correta a imputação da penalidade e que, os outros quatro entendem a manutenção da penalidade como indevida.

Em casos como este, fica cristalino que há dúvida do "colegiado" (pois a certeza individual resta suplantada, em qualquer caso) quanto à matéria relativa as penalidades e, diante do empate, ao ver deste julgador, o voto de qualidade pode ser instrumento hábil para solucionar a controvérsia, se aplicado à luz dos ditames constitucionais.

Isto significa, que não se quer impedir a ocorrência do voto de qualidade, todavia, sua aplicação não pode ocorrer nos moldes em que vem sendo utilizado, ou seja, como mera repetição de voto de mérito por parte do presidente de turma, um "voto duplicado". Do contrário, o voto de qualidade se mostra como ferramenta útil se resultar em manifestação de ofício do presidente da Turma para aplicar o artigo 112, do CTN, nos casos de dúvida/empate do colegiado quanto às matérias relativas a penalidades, ou para que, eventualmente, se coloque o assunto em nova votação.

Perceba-se que quando o voto de qualidade representa um voto duplicado, em termos práticos, o que se está permitindo é que um dos conselheiros tenha o poder de voto maior do que dos outros; viola-se a igualdade quanto ao poder de voto dos conselheiros. Isto é um problema, posto que, tal poder pode se manifestar até o ponto de se modificar completamente o resultado da opinião expressa pelos conselheiros.

É por isso que, no caso de empate é razoável que se aplique, mediante o voto de qualidade, o artigo 112, do CTN, ou seja, que seja empregada a interpretação mais favorável ao contribuinte, não devendo haver mera réplica do voto já emitido pelo Presidente.

Ressalte-se, ainda, a ADI nº 5.731 ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – CFOAB ao STF, em junho de 2017, que questiona justamente a expressão “que, em caso de empate, terão o voto de qualidade”, contida no artigo 25, §9º do Decreto nº 70235, de 1972, com redação conferida pelo art. 25 da Lei nº 11941, de 27 de maio de 2009.

Perceba-se que o posicionamento exarado na ADI corrobora com a visão deste julgador:

“Conforme será abordado de forma mais detalhada adiante, o texto legal supracitado confronta princípios constitucionais, como o da isonomia, da razoabilidade e da proporcionalidade, bem como está em franca contrariedade ao artigo 112 do Código Tributário Nacional - CTN.

Desse modo, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, como legitimado universal para a propositura de Ação Direta de Inconstitucionalidade, no exercício

de sua competência legal de defensor da cidadania e da Constituição (Artigo 44, inciso I, da Lei 8.906/94), propõe a presente ação, visando a declaração de inconstitucionalidade da expressão contida no § 9º do art. 25 do Decreto n. 70.235/72, “que, em caso de empate, terão o voto de qualidade.

(...)

Ocorre que, em afronta a princípios constitucionais, como o da isonomia, da razoabilidade, da proporcionalidade e, inclusive, em contrariedade às finalidades institucionais do próprio Conselho, o dispositivo impugnado confere ao Presidente de Turma, por força do já citado artigo 25, § 9º do Decreto n. 70.235/72, a prerrogativa de proferir, além do voto ordinário, o voto de qualidade.

Assim, valendo-se desta prerrogativa, os Presidentes de Turma (necessariamente representantes da Fazenda Nacional) têm proferido voto e, em um segundo momento, revertido o resultado do julgamento com novo voto (outro), quase sempre em desfavor dos contribuintes.

Essa afirmação é corroborada pelos dados apresentados em matéria publicada recentemente pelo jornal Valor Econômico². Segundo a reportagem, dos processos julgados entre janeiro e maio deste ano, 95% dos casos submetidos ao voto de qualidade foram decididos de modo desfavorável aos contribuintes, isto é, dos 110 acórdãos publicados, apenas seis foram desempatados de forma contrária aos interesses do fisco nacional.

Ao adotar a sistemática de voto duplo para o não provimento de recurso interposto pelo contribuinte ou provimento de recurso de ofício interposto pela Fazenda Nacional, o tribunal administrativo deixa de atender aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade (art. 5º, LXXVIII, CF/88), na medida em que se utiliza de procedimentos discriminatórios e arbitrários para proferir seu julgamento.

Como de conhecimento, a constitucionalização do princípio do devido processo legal (*due process of law*) tem por finalidade resguardar a garantia fundamental de todo cidadão de que o poder estatal, no exercício de suas funções e manifestações, respeitará, obrigatoriamente, a proporcionalidade e razoabilidade entre os meios adotados e os fins almejados, de maneira a resguardar os direitos e garantias fundamentais.

Todavia, não é que se verifica na disposição em apreço. A duplicidade do voto proferido pelo Conselheiro Presidente, sobretudo levando-se em conta ser ele representante do Fisco, coloca em xeque a missão da instituição, qual seja, julgar, de forma imparcial e justa, os litígios administrativos fiscais que tenham por objeto a apuração da incidência de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil (dentre eles, os autos de infração, os processos de restituição e compensação, os recursos voluntários, de ofício e especiais).

Outrossim, resta evidentemente questionável a constitucionalidade dessa previsão, uma vez que o voto duplo do Conselheiro Presidente, representante da Fazenda Nacional, passa a servir aos desígnios de uma das partes, ou seja, o Fisco.

(...)

(Grifos meus)

² Valor Econômico, Legislação e Tributos, Justiça cancela julgamentos com voto de qualidade, São Paulo, 15 de julho de 2016.

Processo nº 10980.724302/2016-18
Acórdão n.º **1402-003.121**

S1-C4T2
Fl. 1.174

Assim, no que pese ainda estar em trâmite a análise da ADI nº 5.731, e tratar do tema sob ponto de vista constitucional, pontuo que sua simples propositura fortalece minha convicção e demonstra que a inconformidade com o modo como se dá o voto de qualidade atualmente dentro deste E. Conselho, não é somente minha.

À luz do exposto, registro aqui minha declaração para constar que o voto de qualidade para manter a multa isolada, no presente processo, ao meu entender, é inválido, posto que por haver dúvida no colegiado quanto ao assunto, a penalidade deveria ser afastada, com fulcro no artigo 112, do CTN.

É a declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei