



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

Processo n° 15504.724024/2015-49
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1402-003.731 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de fevereiro de 2019
Matéria GANHO DE CAPITAL: ALIENAÇÃO DE ATIVO
Recorrentes GABRIEL GANANIAN
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

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.

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.

MULTA QUALIFICADA DE 150%. APLICAÇÃO NA PRESENÇA DE DOLO DE SONEGAÇÃO E OU FRAUDE.

Restando demonstrada a conduta dolosa com objetivo de evitar/reduzir o pagamento do tributo devido, com o deslocamento, para a pessoa física do sócio, da operação de venda de participações societárias, fica caracterizada a fraude/sonegação, sendo cabível a aplicação da multa qualificada.

PESSOA JURÍDICA EXTINTA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-ADMINISTRADOR.

No caso de pessoa jurídica extinta por distrato social registrado na Junta Comercial, por lhe faltar personalidade jurídica, correta a atribuição de sujeição passiva ao sócio-administrador responsável pela guarda da documentação, nos termos dos arts. 121, II, e 135, III do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: i) por unanimidade de votos: i.i) negar provimento ao recurso voluntário relativamente ao mérito principal da operação, votando pelas conclusões os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Eduardo Morgado Rodrigues; i.ii) negar provimento ao recurso voluntário relativamente ao valor do custo de aquisição; i.iii) dar provimento ao recurso voluntário relativamente à exclusão do valor depositado em conta garantia do total do valor da venda; i.iv) negar provimento ao recurso voluntário relativamente à imputação de responsabilidade tributária, votando pelas conclusões os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca, Evandro Correa Dias, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Eduardo Morgado Rodrigues, cujos fundamentos serão incorporados ao voto do Conselheiro Relator; i.v) negar provimento ao recurso voluntário relativamente à aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício e sobre o crédito tributário após 360 dias do protocolo da impugnação; i.vi) negar provimento ao recurso voluntário quanto à alegação de aplicação do artigo 112 do CTN em caso de voto de qualidade; i.vii) negar conhecimento ao recurso voluntário quanto às alegações de efeito confiscatório da multa qualificada; e i.viii) negar provimento ao recurso de ofício, votando pelas conclusões a Conselheira Edeli Pereira Bessa; e ii) por voto de qualidade negar provimento ao recurso voluntário relativamente à qualificação da penalidade, divergindo os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Lucas Bevilacqua Cabianca, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Eduardo Morgado Rodrigues.

(assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros:

Marco Rogério Borges, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Paulo Mateus Ciccone, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Evandro Correa Dias, Júnia Roberta Gouveia Sampaio e Eduardo Morgado Rodrigues (Suplente Convocado) e Edeli Pereira Bessa. Ausente o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, substituído pelo conselheiro Eduardo Morgado Rodrigues.

Relatório

Trata o presente de Recurso Voluntário e Recurso de Ofício interpostos em face de decisão proferida pela 4ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro - RJ, que julgou IMPROCEDENTE EM PARTE, a impugnação do contribuinte em epígrafe.

No v. acórdão *a quo* houve a seguinte decisão:

- a) rejeitaram a arguição de nulidade invocada e o pedido de realização de diligência;
- b) exoneraram a parcela do IRPJ no valor de R\$ 39.970.748,50 ;
- c) determinaram o prosseguimento da cobrança de IRPJ e de CSLL, nos valores de, respectivamente, R\$ 31.893.990,20 e R\$ 25.873.465,93; e
- d) declararam que os valores exigidos deverão ser acrescidos da multa qualificada de 150%, na forma do art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art.14 da Lei nº 11.488/2007, e de juros de mora.

Atendidos os pressupostos do recurso de ofício, a turma *a quo* já recorreu na sua decisão, e o contribuinte apresentou o recurso voluntário (fls. 1295 a 1400).

Da autuação fiscal:

A recorrente foi autuada em 19/03/2016 relativamente ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica –IRPJ e, por decorrência, auto de infração relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, referente aos fatos geradores do ano-calendário de 2011, por meio dos quais foram exigidos os créditos tributários a seguir discriminados, acrescidos de multa qualificada de 150%, na forma do art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art.14 da Lei nº 11.488/2007, e de juros de mora.

TRIBUTO ou CONTRIBUIÇÃO	AUTO de fls.	VALOR DO TRIBUTOU OU CONTRIBUIÇÃO EXIGIDO	VALOR TOTAL EXIGIDO
Imp. de Renda Pessoa Jurídica	02/06	71.864.738,70	211.181.721,14
Contribuição Social s. Lucro Liq.	07/11	25.873.465,93	76.031.766,97
VALOR TOTAL DO CRÉDITO			287.213.488,11

A descrição dos fatos determinantes para a autuação relativamente ao IRPJ é o seguinte:

Razão do arbitramento no(s) período(s): 09/2011

Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que o contribuinte notificado a apresentar os livros e documentos da sua escrituração, conforme Termo de Início de Fiscalização e termo(s) de intimação em anexo, deixou de apresentá-los.

Enquadramento Legal:

Fatos geradores ocorridos a partir de 01/04/1999: Art. 530, inciso III, do RIR/99.

OMISSÃO DE RECEITA NÃO OPERACIONAL

INFRAÇÃO: GANHOS DE CAPITAL

Arbitramento do lucro realizado com base na omissão de ganho de capital, conforme relatório fiscal em anexo.

é o seguinte: E a descrição dos fatos determinantes para a autuação relativamente à CSLL

OMISSÃO DE RECEITA

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL DEVIDA SOBRE OUTRAS RECEITAS E DEMAIS

RESULTADOS OMITIDOS

Arbitramento do lucro realizado com base na omissão de ganho de capital, conforme relatório fiscal em anexo.

O Termo de Verificação Fiscal, que constitui parte integrante do auto de infração, contém o relato detalhado do trabalho fiscal desenvolvido, com o histórico dos Termos lavrados, a descrição dos elementos obtidos e as consequentes conclusões.

Por detalhar e bem esclarecer o auto de infração, transcrevo sua análise e excertos destacados do termo de verificação fiscal:

1 - Preâmbulo

(...)

Os trabalhos de auditoria visaram averiguar a regularidade da alienação de diversas empresas que tinham o Sr. Gabriel Gananian como sócio majoritário. Tais empresas foram vendidas em 2011 para a Schneider Electric Participações do Brasil Ltda, CNPJ nº 13.625.164/0001-56, empresa controlada pela multinacional francesa Schneider Electric.

Ao cabo do presente TVF ficará evidenciado que o contribuinte utilizou de manobras que propiciaram a redução imprópria de tributos devidos sobre tal operação, bem como pretendeu substituir o sujeito passivo da obrigação tributária se colocando na posição de contribuinte, quando o correto seria a tributação de tais ganhos na sua empresa de investimentos denominada Steck Investimentos S/A, real detentora de parte das participações societárias alienadas.

2 - Contexto Cronológico do Trabalho

1 - O procedimento fiscal foi iniciado pela Auditora Fiscal Adriana Moreira Braga que conduziu os trabalhos até 12/02/2015, sendo substituída pelo Auditor signatário do presente Termo de Verificação a partir desta data. Teve como finalidade averiguar a alienação da empresa Steck da Amazônia Indústria Elétrica Ltda, CNPJ nº 06.048.486/0001-14. de agora em diante Steck da Amazônia. Tal empresa foi alienada em 20/07/2011 e até essa data as quotas de capital pertenciam à

empresa Steck Investimentos S/A, CNPJ nº 09.276.804/0001-92. de agora em diante Steck Investimentos, também de propriedade do fiscalizado e que teve suas atividades encerradas no final de 2011.

2 - O TDPF foi assinado em 07/08/2014. No dia 22/08/2014 foi lavrado o Termo de Início do Procedimento Fiscal - TIPF. O referido TIPF foi enviado por meio postal para a residência do contribuinte constante dos cadastros da Secretaria da Receita Federal do Brasil, cito à Alameda

(....)

35 - Conforme já citado anteriormente (ver parágrafo 18 acima), por meio da 8ª Alteração do Contrato Social da Steck Indústria Elétrica e da 13ª Alteração da Steck da Amazônia foram feitas as alterações dos quadros societários dessas empresas. Nos mesmos atos a Steck Investimentos vende suas quotas para o Sr. Gananian que as transferem simultaneamente para a Schneider Electric. Em função disto, novas intimações foram expedidas para que as diligenciadas apresentassem cópias dos documentos que lhes deram garantias de que as quotas de capital adquiridas pela Schneider eram de propriedade do Sr. Gabriel Gananian. Em resposta, as empresas apresentaram cópias das alterações contratuais como os documentos garantidores da posse das quotas de capital.

(.....)

3 - Histórico da empresa Steck da Amazônia Indústria Elétrica Ltda.

41 - A empresa Steck da Amazônia Indústria Elétrica Ltda. foi constituída em 03/11/2003. (...) Foi constituída com um capital social de R\$ 2.500.000,00, divididos em 2.500.000 quotas, sendo o Sr. Gabriel Gananian detentor de 2.499.999 das quotas e o Sr. Carlos Gondim Gananian proprietário de 1 quota (ver atos societários no item "CS Steck da Amazônia" do processo).

42 - Tal configuração permaneceu inalterada até 19/12/2007 quando, mediante a 8ª Alteração Social de seu contrato, houve um aumento de capital da sociedade com emissão novas quotas. O capital social a partir desta data passa a ser de R\$ 4.138.486,00, dividido em 4.138.486 quotas, sendo o Sr. Gabriel Gananian detentor de 4.138.485 quotas.

43 - Em 30/12/2008 o Sr. Gabriel Gananian transfere suas quotas para a empresa Steck Investimentos S/A, conforme transcrito na 10ª Alteração Contratual. Portanto a partir desta data a empresa Steck Investimentos S/A. passa a ser a sócia majoritária da sociedade, detendo 99,99% do capital da Steck da Amazônia.

44 - Por meio da 13ª Alteração do Contrato Social, ocorrida em 20/07/2011, são efetuadas diversas modificações no quadro societário da Steck da Amazônia, na seguinte ordem:

1º - A sócia Steck Investimentos S/A se retira da sociedade transferindo suas 4.138.485 quotas para o Sr. Gabriel Gananian;

2º - O Sr. Gabriel Gananian, ato contínuo, cede suas 4.138.485 quotas para a empresa Schneider Electric Participações do Brasil Ltda;

3º - O sócio Sr. Carlos Godim Gananian cede sua única quota de capital para a empresa Schneider Electric Participações do Brasil Ltda.

4º - Após essas alterações a empresa Schneider Electric passa a ser proprietária das 4.138.486 quotas do capital social da Steck da Amazônia no valor de R\$ 4.138.486,00.

4 - Histórico da empresa Steck Indústria Elétrica Ltda.

46 - A empresa Steck Indústria Elétrica Ltda. foi constituída em 15/09/2003 (...). Seu capital social era de R\$ 1.000.000,00 divididos em 1.000.000 quotas, tendo o Sr. Gabriel Gananian integralizado R\$ 999.999,00 desse capital e o Sr. Wanderley José Souto R\$ 1,00 (ver atos societários no item "CS Steck Elétrica" do processo).

47 - Em 01/07/2004 o Sr. Carlos Gondim Gananian adquire a participação do Sr. Wanderley José Souto no capital da empresa.

48 - Por meio da 4ª Alteração do Contrato Social de 19/12/2007 foi aprovado o aumento de capital da sociedade. O Sr. Gabriel Gananian integraliza o valor de R\$ 17.034.197,00 ao capital. Portanto do novo capital de R\$ 18.034.197,00 o Sr. Gananian detém R\$ 18.034.196,00.

49 - Em 30/12/2008, é arquivada a 8ª Alteração do contrato social. Nela é registrada a cessão das 18.034.196 quotas do Sr. Gabriel Gananian para a empresa Steck Investimentos S/A. Portanto, a partir desta data a Steck Indústria Elétrica tem como sócios a empresa Steck Investimentos, detentora de 18.034.196 quotas do capital, e o Sr. Carlos Godim Gananian, detentor de 1 quota.

50 - Por meio da 8ª Alteração do Contrato Social, ocorrida em 20/07/2011, são efetuadas diversas modificações no quadro societário da Steck Indústria Elétrica, na seguinte ordem;

1º - A sócia Steck Investimentos S/A se retira da sociedade transferindo suas 18.034.196 quotas para o Sr. Gabriel Gananian;

2º - O Sr. Gabriel Gananian, ato contínuo, cede suas 18.034.196 quotas para a empresa Schneider Electric Participações do Brasil Ltda;

3º - O sócio Sr. Carlos Godim Gananian cede sua única quota de capital para a empresa Schneider Electric Participações do Brasil Ltda.

51 - Após essas alterações a empresa Schneider Electric passa a ser proprietária das 18.034.197 quotas do capital social da Steck Indústria Elétrica Ltda.

5 - Histórico da empresa Steck Investimentos S/A.

52 - Consultando os atos arquivados na Junta Comercial do Estado de São Paulo -JUCESP, apura-se o seguinte histórico para a companhia Steck Investimentos S/A. A companhia foi constituída em 21/11/2007 com a denominação (...). Tinha como objeto social a participação em outras sociedades como sócias ou acionista.

53 - Dois meses após a sua fundação, em 28/01/2008, as ações foram adquiridas pelo Sr. Gabriel Gananian e houve a alteração da denominação da companhia, passando a ser designada como Steck Investimentos S/A. (ver contratos sociais no item "CS Steck Investimentos" do processo).

54 - Por meio da Ata da Assembleia Geral e Extraordinária realizada em 29 de julho de 2010, foi alterado o capital social que passou de R\$ 500,00 para R\$ 66.000.000,00. O aumento foi procedido com a incorporação de R\$ 14.999.500,00 da Reserva de Lucros e de parte do crédito devido pelo acionista Gabriel Gananian contra a companhia no montante de R\$ 51.000.000,00.

55 - Em 22 de novembro de 2011 procede-se o arquivamento da ata da Assembleia Geral Extraordinária onde se deliberou pela dissolução da companhia.

6 - Análise das operações à luz da legislação de regência.

56 - Segundo alegações do Sr. Gananian, as operações comerciais e societárias que envolveram as quotas de capital das empresas Steck da Amazônia e Steck Indústria Elétrica de sua propriedade seguiram, a partir de 2008, o roteiro traçado abaixo:

I) Em setembro de 2008 foram vendidas para a empresa Steck Investimentos S/A numa operação que previa a sua quitação em quota única num prazo de até 36 meses.

II) Em 29/07/2010 a Steck Investimentos S/A promoveu um aumento de capital da ordem de R\$ 66.000.000,00. O Sr. Gananian integralizou R\$ 51.000.000,00 desse aumento se utilizando do crédito que detinha junto à sociedade decorrente da venda das quotas de capital da Steck da Amazônia ocorrido em 2008.

III) No mês de julho de 2011 o Sr. Gananian adquire novamente as quotas de capital das empresas Steck da Amazônia e Steck Indústria Elétrica da empresa Steck Investimentos e as revende, 12 dias depois, para a empresa Schneider Electric Participações do Brasil Ltda.

57 - Analisando os dados trazidos ao presente trabalho, comprovam-se documentalmente algumas das etapas descritas acima. É fato que as quotas de capital das empresas Steck da Amazônia e Steck Indústria Elétrica foram cedidas para Steck Investimentos em 30/09/2008. Tais transações estão corroboradas por meio da cópia do "contrato de compra e venda de quotas" e nas informações inseridas na Declaração de Bens e Direitos das DIRPFs entregues pelo contribuinte (ver cópia do contrato e das declarações nos itens "Resposta ao TIF 2" e "DIRPFs" do processo).

58 - Por meio da Ata da Assembleia Geral Extraordinária realizada em 29 de julho de 2010, arquivada na Junta Comercial do Estado de São Paulo, confirma-se a alteração do capital social da Steck Investimentos, sendo incorporado ao capital o crédito detido pelo acionista Gabriel Gananian contra a companhia no montante de R\$ 51.000.000,00. Tal incremento de capital encontra-se igualmente registrado na Escrituração Contábil Digital - ECD, da empresa Steck Investimentos, arquivada no ambiente SPED (Sistema Público de Escrituração Digital), e anexada ao presente processo no item "Razão".

59 - Não restam dúvidas igualmente de que a Schneider Electric Participações adquiriu a totalidade das quotas de capital das empresas Steck da Amazônia e Steck Indústria Elétrica em julho de 2011. Conforme "contrato de compra de quotas" apresentado, as participações societárias foram vendidas pela pessoa física do Sr. Gabriel Gananian, detentor de 99,99% do capital dessas empresas, e pelo Sr. Carlos Gondim Gananian, detentor de 0,01% restante. Tais alienações foram inclusive objeto de apuração de ganho de capital e os tributos daí decorrentes foram quitados pelo contribuinte, conforme documentos trazidos ao processo (ver DARFs no item "Resposta ao TIF 1" do processo).

60 — Percebe-se, no entanto, que as quotas transacionadas faziam parte do acervo ativo da empresa Steck Investimentos S/A no mês de suas alienações.

61 - Diversas foram as requisições para que o contribuinte apresentasse documentos que evidenciassem a sua aquisição das quotas de capital pertencentes à Steck Investimentos nas empresas Steck da Amazônia e Steck Indústria Elétrica. Tais requisições foram inseridas nos itens 9 e 10 do Termo de Intimação nº 2, itens 9 e 10 do Termo de Re-Intimação nº 1, itens 4.1, 4.2 e 4.3 do Termo de Intimação Fiscal nº 3, itens 4, 8.1, 8.2 e 8.3 do Termo de Re-Intimação Fiscal nº 2 e item 1 do Termo de Intimação Fiscal nº 4 (ver documentos nos itens "Termo de Intimação" do processo").

62 - Em resposta, o contribuinte se limitou a informar que, no tocante às 4.138.486 quotas de capital da empresa Steck da Amazônia, adquiriu-as, em 08 de julho de 2011, por meio de instrumento particular de contrato para cessão de quotas, da empresa Steck Investimentos, pelo valor de R\$ 123.608.864,00. Informou que não encontrou o contrato original e fez anexar a minuta do referido contrato, sem assinatura (ver resposta no item "Resposta ao TIF 3 e TRIF2" do processo). Tal contrato, conforme já mencionado anteriormente, versa sobre a venda tanto das quotas de capital da Steck da Amazônia quanto das quotas da Steck Indústria Elétrica de propriedade da Steck Investimentos para ao Sr. Gabriel Gananian.

63 - Buscamos verificar na escrituração comercial da Steck Investimentos os lançamentos contábeis que pudessem sancionar as operações de vendas das quotas de capital que compunham a sua carteira de participações em outras companhias. As aquisições desses ativos foram registradas em sua contabilidade nas contas de investimentos nº 1403 -Investimentos Steck SP e 1404 - Investimentos Steck da Amazônia nos anos-calendário de 2009 e 2010 (ver contas no item "Razão" do processo). Pesquisando no ambiente SPED verifica-se que a companhia apresentou a ECD (Escrituração Contábil Digital) para os anos-calendário de 2009 e 2010, não arquivando os seus lançamentos contábeis de 2011 naquele sistema (ver tela no item "SPED" do processo). Registre-se que, embora por diversas vezes requisitado, deixou de exibir os referidos lançamentos contábeis e, nem tampouco, o livro fiscal obrigatório (Lalur) contendo a escrituração e os ajustes promovidos no ano-calendário de 2011. Ressaltamos que a escrituração comercial é uma das obrigações impostas às pessoas jurídicas, conforme preceitua o art.177 da Lei 6.404/76, ...

(.....)

64 - Igualmente não foi possível averiguar a redução da conta ativa Investimentos por meio da Declaração de Informações Econômico-Fiscal - DIPJ, haja vista que para o ano-calendário de 2011 a Steck Investimentos não enviou a declaração obrigatória (ver tela do sistema no item "DIPJ" do processo).

65 - A falta de documentação e registros usuais nestes tipos de transação, como contrato assinado, cópias dos comprovantes dos pagamentos acordados (TEDs, DOCs, cheques, etc), lançamentos contábeis tempestivamente registrados, fragiliza a argumentação do contribuinte de que adquiriu as quotas de capital, objeto da transação com a Schneider Electric, da Steck Investimentos.

66 - Buscamos ainda, como forma de comprovar a efetividade dessas aquisições, documentos que versassem sobre tais transações por meio da Schneider Electric, compradora das quotas de capital junto ao Sr. Gananian. Foram diversas as intimações feitas para que as empresas sucessoras da Schneider Electric apresentassem os documentos que afiançassem a posse do Sr. Gabriel Gananian sobre as quotas de capital no momento de sua aquisição. Os únicos documentos apresentados foram as alterações dos contratos sociais das empresas Steck da Amazônia e Steck Indústria Elétrica, onde, simultaneamente, é retirada a Steck Investimentos do quadro societário com o ingresso do Sr. Gananian, para, imediatamente, ser substituído pela Schneider Electric.

(.....)

69 - Partindo da obrigatoriedade dessa separação de patrimônio, a venda das quotas de capital da Steck Indústria Elétrica e Steck da Amazônia pela pessoa física do Sr. Gananian e não pela pessoa jurídica Steck Investimentos, detentora de tais quotas até, segundo alegação verbal do contribuinte, 12 dias antes de sua venda para a Schneider Electric Participações do Brasil é um movimento fora da curva de normalidade para uma empresa holding como é o caso da sociedade.

70 - A Steck Investimentos tem como objeto social a participação no capital de outras sociedades, como sócia ou acionista, é o que se lê em seus estatutos arquivados junto à JUCESP (ver contratos no item "CS Steck Investimentos" do processo). A aquisição de parte do capital de outras sociedades ou empresas, e a posterior valorização desses investimentos é que determina o sucesso desse tipo de empresa. Portanto, uma holding atinge plenamente o seu objeto social quando seus investimentos em outras empresas alcançam valorização em relação ao custo despendidos para a sua aquisição.

71 - Segundo o Sr. Gananian a exclusão da Steck Investimentos da transação efetuada com a Schneider Electric se deveu a exigência da compradora para evitar due diligence também nesta empresa. Tal argumentação não resiste à análise dos documentos acostados ao presente processo. As Cartas de Intenções enviadas pela Schneider Electric para o Banco Credit Suisse e, posteriormente, para as empresas do grupo Steck dão conta que o interesse da compradora era inclusive em adquirir a própria Steck Investimentos. O contribuinte foi inquirido a apresentar documento que confirmasse essa sua alegação (ver item 2 do TIF 4) e nada apresentou. Valendo, portanto, o que se depreende das Cartas de Intenções citadas.

72 - Na condição em que foi realizado o negócio, a Steck Investimentos abriu mão de um potencial e anunciado ganho para transferi-lo a um terceiro, o que não seria concebível a não ser que esse terceiro fosse o seu acionista controlador. Tal cessão de quotas jamais seria celebrada, nas condições em que a foram, com outra pessoa física.

73 - Com estas características a transação alegadamente efetuada não contém propósito negocial, não passando de arranjo onde o único objetivo é a redução de tributos.

74 - O ordenamento jurídico impõe limites ao exercício da liberdade de auto-organização do contribuinte. Em seu artigo 187, o Código Civil, quando trata de atos jurídicos, classifica como lícitos aqueles atos cometidos pelo titular do direito que, ao exercê-lo, excede os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes. No mesmo sentido, o artigo 154 da Lei nº 6.404/76 (Lei das S/As.), que vai transcrito abaixo, impõe regramento às práticas do administrador da companhia, senão vejamos:

(...)

75 - Seguindo nesta mesma linha, temos o parágrafo único do artigo 116 do CTN (Lei nº 5.172/66), incluído pela Lei Complementar nº 104/2001, que possibilita a desconsideração de atos ou negócios praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador ou da natureza dos elementos da obrigação tributária.

76 - Diante dos fatos acima elencados, é de se concluir que as quotas de capital das empresas Steck da Amazônia e Steck Indústria Elétrica pertenciam à empresa Steck Investimentos por ocasião de suas vendas para a Schneider. Não foram apresentados documentos hábeis que comprovassem a alegada transferência

de suas titularidades para a pessoa física do Sr. Gabriel Gananian. A inexistência da alegada transação se firma na falta de contrato válido, na inexistência de pagamentos e na ausência de escrituração contábil obrigatória.

77 - Portanto, estamos considerando os ganhos advindos da venda das participações societárias das empresas Steck da Amazônia e Steck Indústria Elétrica para a empresa Schneider Electric na pessoa jurídica da Steck Investimentos, detentora de fato e de direito das quotas vendidas.

6 - Constituição do Crédito Tributário.

78 - Conforme já mencionado anteriormente, não existe nos arquivos da Secretaria da Receita Federal do Brasil Declaração de Informações Econômico-Fiscal - DIPJ válida para o ano-calendário de 2011 entregue pela Steck Investimentos. Tal situação foi comunicada ao contribuinte e foi requisitado que se manifestasse, mas nada foi feito.

79 - Mencionamos igualmente que, embora legalmente obrigado, o contribuinte não enviou os arquivos da Escrituração Contábil Digital, ECD para o ano-calendário de 2011 no ambiente do SPED (Sistema Público de Escrituração Digital). Ainda que intimado e re-intimado a sua apresentação o contribuinte não logrou atender a essa reivindicação.

80 - Assim sendo, na impossibilidade de se aferir o resultado fiscal por meio da escrituração comercial regular, parte-se para outra forma de apuração dos resultados tributáveis da fiscalizada.

81 - As pessoas jurídicas que deixarem de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos de guarda obrigatória, incorre no arbitramento de seu lucro, nos termos dos dispositivos constantes da Leis nº 8.981/95, que determinam:

Lei nº 8.981 de 23 de janeiro de 1995

Do Regime de Tributação com Base no Lucro Arbitrado

Art. 47 . O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

....

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;

82 - Portanto, em razão de todo o exposto, adota-se o regime de lucro arbitrado para determinar o resultado fiscal da Steck Investimentos no ano-calendário de 2011.

83 - Historicamente a Steck Investimentos não produz receita operacional. Seus ganhos são provenientes dos resultados positivos em participações societárias, conforme pode ser comprovado pelas DIPJ dos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010 (ver declarações nos itens "DIPJ ano" do processo). Tais investimentos, que se restringem às participações nas empresas Steck da Amazônia e Steck Indústria Elétrica, por serem relevantes são avaliados pelo Método da Equivalência Patrimonial - MEP. em atendimento ao que determina a legislação societária (art. 248 da Lei nº 6.404/76) e fiscal (art. 384 do RIR/99).

84 - Os ganhos e perdas provocados pela avaliação dos investimentos são isentos da tributação do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, já o lucro na venda da participação societária está sujeito à incidência

desses tributos. Cabe-nos, por conseguinte, determinar o ganho da Steck Investimentos na alienação das quotas de capital das empresas investidas.

85 - Primeiramente iremos determinar o valor referente à venda das quotas de capital. Segundo o contribuinte, o preço da venda da Steck da Amazônia foi estipulado em R\$ 297.392.947,85 para as 4.138.487 quotas de seu capital e da Steck Indústria Elétrica o valor foi estipulado em R\$ 97.379.084,24 para as 18.034.198 quotas de seu capital (ver informação nos itens "Resposta ao TIF2" e "Resposta ao TRIF 2 E TIF4" do processo). Como a Steck Investimentos detinha 99,99% do capital tanto da Steck da Amazônia quanto da Steck Indústria Elétrica, teremos os seguintes valores de venda recebidos pela Steck Investimentos na transação:

Empresa	Quantidade de quotas	Valor da venda	Preço Unitário	Quotas da Steck Investimento	Preço de Venda Steck Investimentos
Steck da Amazônia	4.138.487	297.392.947,85	71,86	4.138.486	297.392.875,99
Steck Ind. Elétrica	18.034.198	97.379.084,24	5,40	18.034.197	97.379.078,84
Valor total de venda das quotas pertencentes à Steck Investimentos					394.771.954,83

86 - Calculado o valor da venda, resta definir o custo das quotas vendidas. O "Contrato de Venda das Quotas" determinou como data da venda (data de vigência) o dia 20 de julho de 2011 (ver contrato no item "Resposta ao TRIF2 e TIF4" do processo). Portanto a partir desta data o controle societário das empresas Steck da Amazônia e Steck Indústria Elétrica passou a ser exercido pela Schneider Electric.

87 - O contribuinte apresentou o balanço levantado pela empresa Steck Investimentos em 31/12/2010. Nele confirma-se que o valor total dos ativos representativos de investimentos em outras empresas alcançava R\$ 107.289.000,00 (ver balanço no item "Resposta ao TIF 1" do processo).

88 - Por meio da Escrituração Contábil Digital - ECD do ano-calendário de 2010, da Steck Investimentos retirada do ambiente SPED, é possível determinar a composição da conta ativa nº 1403 - Investimentos Steck SP e 14104 - Steck AM (ver item "Razão" do processo). Nesta data o valor do investimento na Steck da Amazônia era de R\$ 102.669.000,00 e da Steck Indústria Elétrica era de R\$ 4.620.000,00, totalizando os R\$ 107.289.000,00 constante do balanço patrimonial.

89 - Aqui nos cabe tecer uma consideração. O contribuinte apresentou igualmente o balanço patrimonial da Steck Investimentos levantado em 30 de junho de 2011. Nele a conta representativa dos investimentos em quotas de capital de outras empresas alcançou o montante de R\$ 114.704.000,00 (ver balanço no item "Resposta ao TIF 2" do processo). Tal valor, por ter sido levantado em data mais próxima das alienações das quotas de capital, certamente retrataria melhor a sua real cotação. No entanto, como não podemos avaliar a legitimidade e veracidade dos valores inseridos no referido balanço patrimonial, já que não foi apresentado a Escrituração Contábil Digital para o ano-calendário de 2011, estamos considerando como cotação dos investimentos aquele inserido na escrituração e no balanço de 30/12/2010. Assim, os custos das participações ficaram como abaixo demonstrados:

Empresa	Quantidade de quotas	Preço Unitário	Valor do Investimento
Steck da Amazônia	4.138.486	24,8083	102.669.000,00
Steck Ind. Elétrica	18.034.197	0,2562	4.620.000,00
Valor total do custo das quotas pertencentes à Steck Investimentos			107.289.000,00

90 - Portanto, o valor do ganho obtido pela Steck Investimentos na venda de suas participações societárias nas empresas Steck da Amazônia e Steck Indústria Elétrica foi de R\$ 287.482.954,83 (valor da venda R\$ 394.771.954,83 - valor do custo R\$ 107.289.000,00). Esse ganho deve ser acrescido ao Lucro Arbitrado para o cálculo do IRPJ e da CSLL devidos pela companhia, em conformidade ao que determina o inciso II, do artigo 27, da Lei nº 9.430/96, que transcrevemos abaixo:

Art. 27. O lucro arbitrado será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I-- o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art 16 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 31 da Lei 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1ª desta Lei;

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período, (grifei)"

91 - Deste modo, os cálculos dos tributos incidentes sobre este ganho encontram-se demonstrados abaixo:

ITEM	DESCRIÇÃO		VALOR R\$
1	RECEITA OPERACIONAL	Receita da Atividade	0
2	LUCRO ARBITRADO	38,4% da Receita da Atividade	0
3	DEMAIS RECEITAS	Ganho de Capital	287.482.954,83
4	BASE DE CÁLCULO	Lucro Arbitrado + Ganho de Capital	287.482.954,83
5	IMPOSTO DE RENDA	IRPJ (Base de Cálculo X 15%)	43.122.443,22
		Adicional {(BC - 60.0000) X 10%}	28.742.295,48
		TOTAL DO IMPOSTO DE RENDA	71.864.738,71
6	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	CSLL = Base de Cálculo x 9%	25.873.465,93

7 — Responsabilidade.

92 - A Steck Investimentos realizou a Assembleia Geral e Extraordinária - AGE de dissolução em 22/11/2011. Posteriormente, em 29/02/2012, deu baixa no CNPJ junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil, procedendo desta forma a sua extinção (ver documentos nos itens "CS Steck Investimentos" e "CNPJ" do processo).

93 - Para que se proceda a extinção de uma companhia a Lei 6.404/76 determina uma série de procedimentos a serem cumpridos. Tais procedimentos visam a dar publicidade de tal iniciativa aos diversos entes e pessoas que de alguma forma tenham interesses na dissolução da empresa, tais como acionistas,

fornecedores, empregados, clientes, fisco, sociedade, etc, sendo necessária, em alguns casos, a convocação da AGE por anúncio público (art. 124 da Lei 6.404/76).

94 - A Lei das Sociedades por Ações determinou que somente a AGE com a aprovação de metade, no mínimo, das ações com direito a voto, caso maior quórum não seja exigido pelo estatuto da companhia, pode deliberar sobre a sua dissolução (artigo 136, inciso X, da Lei 6.404/76). Aprovada a dissolução, inicia-se a fase de liquidação. A Assembleia nomeará um liquidante que ficará responsável por diversas tarefas até que seu trabalho culmine com a extinção da sociedade. A companhia dissolvida conservará a sua personalidade jurídica, até a sua extinção. Segundo os artigos 210 e 216 da citada lei, que vão transcritos abaixo, são deveres do liquidante;

(.....)

95 - O Código Civil estabelece que a pessoa jurídica deixa de existir na data da averbação, no registro próprio, do distrato social ou ata da assembleia da liquidação. É o que se retira dos artigos abaixo transcritos:

(.....)

105 - O artigo 121 do Código Tributário Nacional (Lei 5.12/66) dispõe que o sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. O referido artigo denomina o Sujeito Passivo como contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, e responsável, quando sua obrigação decorra de disposição de lei.

106 - A extinção da pessoa jurídica, ainda que eivada de irregularidades como a aqui analisada, acarreta a impossibilidade de configurá-la como sujeito passivo, uma vez que estaria cerceado o direito da ampla defesa e do contraditório. Tal entendimento vem sendo reiteradamente sendo proferido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, como se depreende, dentre tantos, os Acórdãos n.ºs. 103.22-729, 105.132-490, 9101-002.042, 9101-001.806, 9101-00.16 e 9101-001.858, esles últimos ementados como se demonstra abaixo:

(.....)

107 - Nesta situação o artigo 135 do Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172/96) redireciona a responsabilidade pelo pagamento do tributo para os diretores/gerentes, senão vejamos:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

108 - Necessário aqui abrimos um parêntese para analisar a participação do Sr. Gabriel Gananian na condução dos negócios da Steck Investimentos. Conforme já mencionado anteriormente a empresa foi criada em 11/2007 com o nome de V.V.Y.S.P.E. Empreendimentos e Participações S/A, com um capital de R\$ 500,00,

representadas por 500 ações. Dois meses após a sua criação as ações foram adquiridas pelo Sr. Gabriel Gananian e seu filho Carlos Godim Gananian.

109 - A partir de então o nome empresarial passa a ser Steck Investimentos S/A. Certamente para que tal denominação guardasse relação com as demais empresas pertencentes ao Sr. Gabriel Gananian que, nessa nova composição acionária, passa a ser acionista quase que exclusivo com 499 ações e seu filho, Carlos Godim Gananian, detentor de apenas uma ação. A partir daí até a sua extinção, o controle acionário não saiu mais de suas posses.

110 - Em 29/07/2010 a preponderância acionária do Sr. Gabriel Gananian fica ainda mais acentuada. Elevado o capital para R\$ 66.000.000,00, dividido em 66.000.000 ações ordinárias, nominativas, o Sr. Gananian passa a possuir 65.339.522 (99,99%) dessas ações e seu filho Carlos Godim participa com 659.978 (0,01%) ações. A concentração acionária na pessoa do Sr. Gabriel Gananian faz com que a empresa seja extremamente personalista, resvalando no conceito de sociedade unipessoal. Nesse arranjo acionário o Sr. Carlos Godim tem atuação figurativa e secundária. Essa configuração acionária então não mais se modifica, permanecendo estática até a extinção da empresa em 11/2011.

111 - Registre-se que a partir de sua entrada no quadro acionário da companhia, o Sr. Gabriel Gananian sempre exerceu a função de Diretor/Presidente, resguardando para si a prerrogativa na condução dos negócios. E o que se confirma pela alteração do artigo 16 do estatuto efetuado pela AGE realizada em 02/07/2008, que abaixo vai transcrita:

(.....)

112 - Com este poder quase absoluto o Sr. Gabriel Gananian conduzia os rumos do negócio. Nessa condição se reveste de responsabilidade pela dissolução da companhia sem promover a correta tributação dos ganhos obtidos pela venda das participações societárias pertencentes à Steck Investimentos nas empresas Steck da Amazonia e Steck Industria Elétrica. Ressalte-se novamente, por oportuno, que nenhum documento válido que atestasse as suas cessões onerosas para a pessoa física do Sr. Gabriel Gananian foi apresentado.

113 - Confirma-se a infração de lei a não apresentação de contabilidade contendo os lançamentos do ano-calendário de extinção da companhia, conforme determina o artigo 177 da Lei nº 6.404/76. Tampouco foram levantados balanço pela ocasião da liquidação da empresa, obrigação determinada pelo artigo 210 do mesmo diploma legal.

114 - Incorre ainda em infração de lei, na qualidade de sócio/diretor e quase seu exclusivo acionista, o Sr. Gabriel Gananian ao extinguir a companhia sem proceder ao levantamento dos haveres e deveres e sem arquivamento de ata da liquidação que indicasse a partição dos ativos e o responsável pela guarda dos livros e documentos.

115 - Da forma como foi extinta, a legislação tributária imputa ao Sr. Gabriel Gananian, na condição de sócio/gerente, a responsabilidade pelo adimplemento da obrigação tributária decorrente do ganho advindo da venda das ações de outras empresas pertencentes ao acervo de investimentos da Steck Investimentos.

116 - Portanto, lavra-se o presente auto de infração contra o Sr. Gabriel Gananian, atribuindo-lhe a condição de sujeito passivo da obrigação tributária, nos termos do artigo 121 do CTN, na condição de responsável pelos tributos lavrados, em conformidade ao que determina o inciso III, do artigo 135 do mesmo código.

8 - Da Multa Qualificada - Planejamento Tributário Abusivo

117 - O percentual atinente á multa de ofício deve observar o disposto no art. 44, inciso I da Lei nº 9.430/96 e em seu § 1º, com as alterações promovidas pela Lei nº 11.488/07, que dispõe:

(.....)

118 - Os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, citados na redação original e alterada do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, dispõem:

(.....)

121 - No curso da presente fiscalização restaram inequivocamente demonstrados que o fiscalizado tentou imputar a sujeição passiva para a sua pessoa física com a intenção de reduzir o tributo devido. De fato, da forma como foi procedida a negociação, a tributação do ganho de capital proveniente da venda das ações da Steck da Amazônia e Steck Indústria Elétrica na pessoa física do Sr. Gabriel Gananian propiciou a redução indevida do imposto em quase 60%.

122 - A pretensa compra das quotas de capital das empresas Steck da Amazônia e Steck Indústria Elétrica pertencentes à Steck Investimentos não restou comprovada. Os documentos apresentados como afiançadores do negócio, particularmente a minuta de contrato sem assinatura, carecem de validade. Não existem documentos que asseverem o repasse de recursos da aquisição alegada pelo contribuinte.

123 - Ademais, a falta de uma escrituração contábil e de DIPJ (Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica), referente ao ano-calendário de 2011, a que a Steck Investimentos estava obrigada só lança mais nebulosidade sobre a pretensa negociação e serviu para dificultar o conhecimento da autoridade tributária da sua real condição de sujeito passivo da obrigação tributária.

124 - Tais fatos demonstram que a conduta praticada pelo contribuinte enquadra-se no conceito de fraude e sonegação, circunstância na qual a aplicação da multa de 150% é de rigor.

11- Finalização

127 - Diante dos fatos lavramos o presente Auto de Infração, constituindo o crédito tributário referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica e tributação reflexa de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, devidos no 3º trimestre do ano-calendário de 2011. O lançamento dar-se-á no auto de infração, de acordo com o seguinte enquadramento legal:

IRPJ	Art. 3º da Lei nº 9.249/95, art. 537 do Decreto 3.000/99 (RIR/99),.
CSLL	Art. 2º da Lei nº 7.689/88, art. 2º da Lei nº 9.249/95, arts. 28 e 29 da Lei nº 9.430/96

Da Impugnação:

Inconformada com a autuação, a recorrente apresentou impugnação, em que expõe, os seguintes argumentos e elementos, os quais aproveito do v. acórdão recorrido, por bem exporem o alegado nesta peça processual:

Das Considerações Iniciais Sobre as Alienações Efetuadas

- as operações de reorganização societárias tratadas compreendem, fundamentalmente, três operações: duas cessões de participação societária, sendo a primeira da participação societária detida pela Impugnante na Steck Amazônia e Steck Indústria Elétrica para a Steck Investimentos ao passo em que a segunda consistiu-se na devolução das referidas quotas por esta última ao seu titular original (Impugnante); e, por fim, a alienação da participação societária aludida para a Schneider Electric (compradora);

- a segunda cessão de quotas apontada encontra-se igualmente retratada, tanto no rol de bens e direitos da DIRPF relativa ao ano-calendário de 2011, quanto na 13ª Alteração do Contrato Social da Steck Amazônia (levada a registro em 20/07/2011) e na 8ª Alteração do Contrato Social da Steck Indústria Elétrica (levada a registro também em 20/07/2011);

- o mero fato de as partes serem vinculadas jamais poderia colocar em dúvida a validade dos negócios pactuados, tampouco levar à conclusão de que as operações teriam sido simuladas ou careceriam de legítimo propósito negocial;

- a última operação realizada (alienação da participação societária detida pelo Impugnante à Schneider Electric), resta devidamente atestada já que foi apresentado durante o procedimento de fiscalização o contrato relativo à alienação das quotas da Steck Amazônia e Steck Indústria Elétrica, ainda que em idioma inglês (mas com sua tradução); tal venda encontra-se devidamente retratada na DIRPF do Impugnante, relativa ao ano-calendário de 2011;

- não obstante a demonstração da efetiva ocorrência e da regularidade patente de todas as operações de direito privado realizadas, a Fiscalização houve por bem apontar para supostas irregularidades de natureza societária que, a seu ver, teriam o condão de tornar os atos devidamente registrados perante a Junta Comercial da Amazônia e de São Paulo nulos;

- a partir da análise da documentação que apresentou durante o procedimento de fiscalização, o Auditor Fiscal concluiu que a segunda cessão realizada (cessão das quotas da Steck Amazônia e Steck Indústria Elétrica pela Steck Investimentos ao Impugnante) padeceria de vícios que a tornariam inválida (itens 25 e 26 do TVF);

- a prova incontestável que a alienação aludida das quotas das empresas operacionais para o seu proprietário original (i.e. o Impugnante) são as alterações dos contratos sociais das referidas empresas levadas a registro perante as respectivas Juntas Comerciais da sua jurisdição (Amazônia e São Paulo), pois, a partir desses registros, os Auditores-Fiscais da RFB já não podem mais questioná-los, sobretudo, no tocante à sua validade e efeitos haja vista que, nos termos da legislação de regência, compete privativamente aos órgãos de registro público averiguar dos atos societários levados a registro com o Direito Privado;

- o Código Civil (arts.1150, 1153 e 1154) é categórico ao estabelecer que compete, exclusivamente, às autoridades competentes das Juntas Comerciais "fiscalizar a observância das prescrições legais concernentes às formalidades da lei" (cf. art. 1.153, *caput*) de modo que, uma vez detectadas quaisquer irregularidades, as referidas autoridades têm a obrigação de notificar o requerente para que elas sejam imediatamente sanadas (cf. art. 1.153, parágrafo único);

- semelhante disposição, ainda mais categórica, consta do artigo 40 da Lei nº 8.934/94 que disciplina o referido regime público de registros;

- por se tratar de hipótese de alienação de quotas, o arquivamento pelas Juntas Comerciais das alterações promovidas nos contratos sociais da Steck Amazônia e Steck Indústria Elétrica possuem *efeitos constitutivos*; ou seja: através do arquivamento das referidas alterações é que se operou a *transferência da*

propriedade das quotas da Steck Investimentos para o Impugnante e a produção de efeitos contra terceiros (i.e. a eficácia *erga omnes*);

- a jurisprudência dos tribunais do Poder Judiciário confirma o efeito constitutivo e a eficácia *erga omnes* decorrente do registro de atos societários, conforme, neste sentido, as ementas de fls.912/913;

- ao ter simplesmente desconsiderado que a competência para a apreciação da legalidade de atos societários é privativa das Juntas Comerciais, o Auditor Fiscal contrariou entendimento que vem norteando as decisões proferidas no âmbito da esfera administrativa;

- não restam dúvidas de que o i. Auditor Fiscal foi muito além do que as suas competências legalmente estabelecidas lhe permitem ao questionar a legalidade da segunda operação de cessão que ensejou a devolução das quotas da Steck Amazônia e Steck Indústria Elétrica ao Impugnante;

- a Fiscalização tratou, inclusive, com maior rigor a análise dos documentos relativos à comprovação da segunda operação de cessão de participação societária, tendo relevado, em relação à primeira, documentos e informações que igualmente deixaram de ser apresentados;

- quanto à falta de assinatura, deve ser observado que: 1) um contrato escrito não é uma formalidade exigida pelo Direito Privado como essencial para a existência do negócio jurídico em causa; e 2) trata-se de uma operação realizada entre partes vinculadas - o que, diga-se, jamais teria o condão de tornar o negócio jurídico inválido;

- a Fiscalização também chegou ao absurdo de considerar que a existência de registros contábeis da operação seriam um elemento de prova essencial para a operação, quando, o que dá validade é o registro dos atos societários perante as respectivas Juntas Comerciais competentes;

- neste estado de coisas, é de se questionar: e o que teria então ocorrido se a 1ª e a 2ª operações de cessão tivessem sido consideradas juridicamente inválidas? Com resposta, temos que o ganho de capital teria sido incorrido diretamente pelo Impugnante; e

- desse modo, é descabida a alegação de que as operações societárias realizadas propiciaram a "economia tributária" apontada pelo Fisco (tributação do ganho de capital à alíquota de 15%); esta última já existia e já podia ser fruída pelo Impugnante desde o princípio.

Do Mero Exercício de Opção Fiscal

- é incontroverso o fato de que a Steck Investimentos cedeu a participação societária por ela detida nas sociedades Steck Amazônia e Steck Indústria Elétrica ao Impugnante através de contrato de compra e venda, sendo que a devolução se deu segundo o valor contábil (i.e. patrimonial) das sociedades investidas, tal como reiteradamente informado pelo Impugnante (resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 1, apresentada em 12/12/2014 e resposta ao Termo de Re-Intimação Fiscal nº 1, apresentada em 16/03/2015) e dos demonstrativos de apuração de ganho de capital relativos à sua DIRPF do ano-calendário de 2011;

- o que se vê é que a própria lei tributária faculta a devolução de direitos integrantes do ativo da pessoa jurídica a valor contábil. Mais do que uma mera faculdade, a devolução de direitos de sócio a valor contábil é uma verdadeira opção fiscal;

- o efeito econômico, no entanto, é o mesmo; os direitos representativos da participação societária do Impugnante na pessoa jurídica foram-lhe restituídos sendo precificados a valor patrimonial, inexistindo, aqui, qualquer consequência juridico-tributária distinta daquela que de outro modo haveria caso se seguisse o caminho da redução de capital, sobretudo, porque o patrimônio da Steck Investimentos só era composto pelas quotas da Steck Amazônia e Steck Indústria Elétrica;

- frise-se mais uma vez: o Impugnante poderia, a todo tempo, ter realizado uma redução de capital que as consequências jurídicas teriam sido as mesmas;

- ante a equivalência dos fenômenos econômicos e das consequências jurídicas acima expostos, impõe-se a aplicação do tratamento jurídico conferido pelo art.22 da Lei nº 9.249/95 de modo analógico;

- ademais, o E. CARF, em casos muito semelhantes ao presente, já firmou o entendimento de que a transferência da participação societária para os sócios individuais da detentora original das ações e posterior tributação do ganho de capital pelo IRPF à alíquota de 15% não configura hipótese de planejamento tributário por se tratar, justamente, do exercício de uma opção fiscal prevista em lei. Confira-se, neste sentido, as ementas dos Acórdãos nº 1301-001.302 (ementa às fls.926/927) e Acórdão nº 1402-001.472 (ementa às fls.929/930); e

- assim, por esta terceira razão, impõe-se o reconhecimento da total improcedência da premissa da tese fiscal de que a operação autuada se subsume ao conceito de "planejamento tributário" ou "elisão fiscal".

Do Nítido propósito comercial

- o i. Auditor Fiscal buscou refutar o propósito comercial apontado pelo Impugnante, mediante análise da Segunda Carta de Intenções, datada de 02/05/2011, alegando que a intenção da Schneider Electric seria a aquisição de "todas as empresas do grupo Steck, incluindo a Steck Investimentos" (cf. TVF, p. 12);

- na realidade, a finalidade era adquirir o negócio relativo ao grupo Steck, ou seja, apenas as empresas operacionais, isto é, com atividade comercial, industrial, prestação de serviço etc.) e não sociedades holding desprovidas de qualquer bem ou direito incorporado ao seu ativo que denotasse capacidade de geração de resultados;

- a alienação do grupo foi realizada para a Schneider Electric sob a condição o negócio fosse concluído em período curto de tempo, pois, do contrário, o Impugnante advertiu que fecharia negócio com outro potencial comprador;

- já o propósito comercial questionado pelo Fisco encontra-se na única condição imposta imposta pela Schneider Electric para fechar o negócio de imediato, que foi a de que o grupo fosse adquirido do Impugnante e não da Steck Investimentos, porque, neste último caso, o fechamento do negócio teria, necessariamente, que aguardar as conclusões de auditoria independente o que, certamente, tomaria bastante tempo;

- veja-se que o "fator tempo" que a *due diligence* da Steck Investimentos requereria foi, também, decisivo para a estruturação do negócio tal como realizado;

- relativamente à alegação de que a intenção do comprador seria adquirir, inclusive, a Steck Investimentos, impõe-se a seguinte questão: O que ocorreria,

então, se todo grupo Steck - nele não incluindo apenas as empresas operacionais, mas toda e qualquer pessoa jurídica - tivesse sido alienado?

- a resposta é muito simples: o Impugnante teria alienado a Steck Investimentos e teria apurado ganho de capital "na pessoa física" sujeitando-o à incidência do IRPF à alíquota de 15% incidente sobre o ganho de capital;

- o que se vê foi que o Impugnante, uma vez tendo constituído as empresas operacionais aqui tratadas - diga-se, as mais importantes do grupo Steck decidiu estruturar a administração do seu negócio utilizando-se de uma sociedade holding sem que tal decisão tenha sido influenciada predominantemente por qualquer fator tributário. Há, com efeito, lapso razoavelmente longo de tempo entre as operações aqui tratadas; e

- realizada a venda, a Steck Investimentos, diante da perda das participações societárias que permitiam a condução do seu objeto social, deixou de ter razão de existir e, neste sentido, foi dissolvida quase 4 meses após a venda

Da inexistência de "norma geral antielisiva" e da "teoria do propósito negocial" no Direito Tributário Brasileiro

- o Auditor Fiscal invocou a norma consubstanciada no artigo 116, parágrafo único, do CTN hábil para amparar a teoria do propósito negocial e a desconsideração de parte das operações societárias já descritas;

- impõe-se reconhecer que a permissão para a desconsideração de atos ou negócios jurídicos prevista no parágrafo único do artigo 116 do CTN não produz efeito algum, já que aguarda a sua regulamentação por lei ordinária, sendo, portanto, uma norma de eficácia contida; e

- a própria tentativa de se prever tais critérios por meio da MP nº 66/2002 e a sua subsequente não conversão em lei ordinária (no tocante à parte que disciplinou a aplicação do artigo 116, parágrafo único do CTN) já evidencia, não apenas a sua necessidade para que o dispositivo produza efeitos, como também que a teoria do propósito negocial que o i. Auditor Fiscal pretendeu aplicar ao caso concreto não encontra qualquer previsão legal.

Da Impossibilidade de imputação de responsabilidade tributária no Impugnante com fundamento no artigo 135, inciso III do CTN

- Uma primeira premissa que deve ser firmada, desde já, é a plena regularidade da extinção da Steck Investimentos, pessoa jurídica em face da qual, seguindo-se a coerência da tese fiscal, deveria ter sido formalizado o lançamento de ofício;

- em relação às considerações feitas pela Fiscalização, cumpre pontuar que a JUCESP efetuou o registro por arquivamento da documentação apresentada, no que convalidou que todos os requisitos legais para a dissolução societária haviam sido plenamente atendidos já que, nos termos do artigo 1.153 da Lei nº 10.406/2002, tal competência - i.e. o controle da legalidade dos atos societários que se sujeitam ao "Registro Público de Empresas Mercantis a cargo das Juntas Comerciais" - lhe é privativa;

- no mesmo sentido dispõe o artigo 40 da Lei nº 8.934/94 - que dispõe, justamente, do sistema de Registro Público de Empresas Mercantis - ao resguardar competência exclusiva das Juntas Comerciais para analisar atos societários levados a registro, tal como já foi exposto anteriormente;

- em vista de Auditores-Fiscais da RFB, como mencionado anteriormente, não possuem competência para questionar a legalidade de atos societários devidamente registrados pelas Juntas Comerciais, a extinção regular da Steck Investimentos não pode ser questionada;

- o artigo 135, inciso III, do CTN dispõe sobre as hipóteses em que se admite a imputação de responsabilidade pessoal pelo crédito tributário a diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas;

- para que haja imputação de responsabilidade pessoal aos dirigentes da pessoa jurídica, é fundamental a caracterização de uma conduta ilícita, seja do ponto de vista do ordenamento jurídico vigente, seja do ponto de vista do estatuto social;

- dever tributos, pura e simplesmente, não é considerado uma infração à lei ou ao estatuto capaz de atrair a responsabilidade para os sócios, salvo se houver a caracterização de conduta ilícita para tanto;

- esta questão já foi, inclusive, objeto de pronunciamento pelo E. STJ que, no Recurso Especial nº 1.101.728/SP (Ministro Relator Teori Albino Zavascki, proferido em 11/03/2009), estabeleceu que "para que se viabilize a responsabilização patrimonial do sócio na execução fiscal, é indispensável que esteja presente uma das situações caracterizadoras de responsabilidade subsidiária do terceiro pela dívida do executado;

- como apontado anteriormente, o encerramento das atividades da Steck Investimentos mediante a lavratura das atas societárias que aos olhos da JUCESP foram consideradas suficientes para tanto - não foi por outro motivo, inclusive, que os atos foram registrados mediante arquivamento sem exigências adicionais - não caracteriza infração à lei, tampouco, ao estatuto social;

- a questão dos requisitos necessários à caracterização da dissolução irregular foi, inclusive, objeto da súmula nº 435, devido à sua elevada recorrência. Confira-se, o seu teor:

"Súmula 435: Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente".

- As situações típicas, portanto, em que há dissolução irregular, à luz da jurisprudência do E. STJ que delimitou o seu conceito, não possuem relação de semelhança alguma com a situação apontada pela Fiscalização no caso concreto como caracterizadora de dissolução irregular. Logo, o que se vê é que a tese fiscal carece de qualquer fundamento;

- a Fiscalização aponta, também, que a não apresentação da contabilidade relativa ao ano-calendário de 2011, bem como dos balanços, justificaria a imputação de responsabilidade pessoal ao Impugnante. Neste ponto, cumpre salientar que a falta de tais requisitos não é infração à lei hábil à imputação de responsabilidade pessoal dos sócios-administradores da companhia;

- trata-se de infração à lei imputável, quando muito, à própria pessoa jurídica, tal como ocorreria caso determinada obrigação acessória deixasse de ser adimplida, mas jamais imputável aos sócios-administradores para fins de reconhecimento de responsabilidade pessoal;

- cumpre pontuar, ainda, que os acórdãos proferidos pelo E. CARF mencionados pela Fiscalização para amparar a aplicação do artigo 135, inciso III do CTN, diversamente do quanto alegado, não dão guarida à tese fiscal;

-
- mais do que isso: o Acórdão nº 9101-002.042, proferido pela 1ª Turma da E. Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), citado pela Fiscalização, preceitua que, em caso de encerramento das atividades empresariais, o dispositivo que, em tese, ampararia a imputação de responsabilidade pessoal dos dirigentes da pessoa jurídica seria o artigo 134, inciso VII do CTN;
 - o Impugnante é parte ilegítima para se figurar no polo passivo;
 - se os atos levados a registro perante a Junta Comercial podem ser questionados pelo Fisco, será inafastável a conclusão de que o i. Auditor Fiscal errou na escolha do sujeito passivo ao efetuar o lançamento do crédito tributário;
 - é dizer; a consequência da tese fiscal não é a extinção irregular da pessoa jurídica, mas sim a sua não extinção - ou extinção pendente de condição suspensiva - o que torna absolutamente sem sentido a tentativa de se incluir o Impugnante no polo passivo da relação tributária, na figura de responsável tributário, por débito de sociedade que, segundo a Fiscalização, até o presente momento conservaria a sua personalidade jurídica e, portanto, deveria compor o polo passivo como contribuinte;
 - é sempre bom lembrar que a correta identificação do sujeito passivo é atividade necessária para o próprio lançamento do crédito tributário, nos termos previstos pelo artigo 142 do CTN;
 - neste caso, a falha na realização de etapa fundamento ao próprio lançamento do crédito tributário só viria a demonstrar que o presente Auto de Infração é materialmente nulo;
 - a necessária consideração do imposto recolhido pelo Impugnante na apuração do crédito tributário exigido;
 - se o i. Auditor Fiscal entendeu ter havido planejamento tributário "abusivo", desconsiderando os atos e negócios jurídicos realizados pelas partes para tributar a "verdadeira operação" (venda da Steck Indústria Elétrica e Steck Amazônia pela Steck Investimentos), então deveria assumir todas as consequências dessa decisão, o que implica o reconhecimento de que o pagamento do IRPF pelo Impugnante era indevido;
 - esta tem sido a orientação da jurisprudência do E. CARF (ementas de fls.952/953);
 - note-se, ademais, que a única diferença entre os tributos exigidos pelo auto de infração e aquele pago pelo Impugnante reside na diferença da alíquota. No mais, o fato gerador (apuração de ganho de capital) e a base de cálculo (o valor do ganho de capital auferido) são idênticos;
 - No presente caso, há bis in idem nas duas acepções descritas acima: econômica e jurídica, pois o mesmo sujeito passivo que efetuou o recolhimento do imposto à alíquota de 15% está pleiteando o seu abatimento da cobrança do crédito tributário que contra ele foi constituído; e
 - a imputação dos pagamentos efetuados com o IRPJ e a CSLL resulta na redução do crédito tributário exigido por meio deste auto de infração, no valor de R\$ 57.970,74, como demonstrado à fl.954.

Necessidade de redução da base de cálculo: ausência de disponibilidade jurídica em razão de "conta-garantia"

- outro equívoco cometido pela Fiscalização foi ter simplesmente ignorado que, do valor fixado para a alienação das empresas do grupo Steck - dentre as quais a Steck Amazônia e Steck Indústria Elétrica -, qual seja, de R\$ 433.217.780,30, o valor correspondente a R\$ 52.200.000,00 ficou retido em conta garantia sujeitando-se a cláusulas suspensivas para o seu pagamento em momento futuro;

- assim, o valor efetivamente recebido pela alienação da participação societária do grupo Steck correspondeu a, apenas, R\$ 381.017.780,30;

- note-se, também, que houve a celebração de contrato de prestação de serviços de depositário celebrado pelo Impugnante, comprador e o Banco Bradesco S.A.;

- o instituto da condição suspensiva encontra-se disciplinado pelos artigos 121 e 125 do Código Civil, in verbis:

Art. 121. Considera-se condição a cláusula que, derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto.

Art. 125. Subordinando-se a eficácia do negócio jurídico à condição suspensiva, enquanto esta se não verificar, não se terá adquirido o direito, a que ele visa.

- no entanto, o autuante simplesmente ignorou a existência da referida conta garantia na medida em que partiu dos mesmos valores de venda informados pelo Impugnante, em resposta apresentada ao Termo de Intimação Fiscal nº 01, quais sejam, R\$ 297.392.947,85 para a Steck Amazônia e R\$ 97.379.084,24 para a Steck Indústria Elétrica. Tais valores, por certo, correspondiam ao preço de venda sem o abatimento do valor depositado em conta garantia;

- Sobre esta questão a Receita Federal do Brasil já se posicionou através de Solução de Consulta nº 58. Veja-se:

Somente haverá a incidência do Imposto de Renda sobre o ganho de capital decorrente da alienação de bens e direitos, no tocante a rendimentos depositados em "escrow account" (conta-garantia), quando ocorrer a efetiva disponibilidade econômica ou jurídica destes para o alienante, após realizadas as condições a que estiver subordinado o negócio jurídico.

- além disso, o próprio E. CARF já se manifestou nos mesmos termos; a título exemplificativo, cita-se a ementa do Ac. nº 2202-002.859 (reproduzida à fl.939):

- em adição ao exposto, tem-se que, pelo artigo 117 do CTN, se o negócio jurídico está vinculado a uma condição suspensiva, apenas quando ocorrida a condição prevista, o mesmo será considerado perfeito e acabado para fins de tributação:

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,

- no caso da conta garantia, somente quando implementada a condição, pode-se dizer que há disponibilidade jurídica da renda permitindo que haja a incidência do IRPJ e da CSLL;

- desta forma, diante da constatação de que a incidência de IRPJ e CSLL sobre parcela retida em conta garantia não é possível juridicamente, em vista da inexistência de disponibilidade jurídica dos referidos valores, impõe-se a exclusão do valor de R\$ 52.200.000,00 da base de cálculo dos tributos aqui considerados.

Da Necessária correção do valor do custo de aquisição

- segundo consta do TVF (p. 22, § 88), os valores de aquisição teriam sido obtidos a partir da Escrituração Contábil Digital (ECD), relativa ao ano-calendário de 2010, da Steck Investimentos; o custo de aquisição considerado pela Fiscalização corresponderia ao valor patrimonial dos investimentos; no entanto, a própria Fiscalização reconhece que esses valores não seriam os mais precisos para que fosse efetuado o cálculo do ganho de capital;

- os custos de aquisição apontados pelo Impugnante, por sua vez, são mais precisos pois foram apurados mediante levantamento de balanço patrimonial em momento imediatamente anterior à realização da venda;

- foi com base nesse balanço que foi apurado o custo de aquisição total de R\$ 128.300.375,43, o qual correspondia ao valor patrimonial dos investimentos que eram, por sua vez, avaliados mensalmente de acordo com o método da equivalência patrimonial à qual todos os investimentos considerados relevantes se submetem;

- tal balanço só deixou de ser juntado aos autos em razão de ter permanecido em poder dos compradores. Caso venha a prevalecer o custo de aquisição utilizado pelo Impugnante de R\$ 128.300.375,43, o valor a ser reduzido do Auto de Infração corresponderá à aplicação da alíquota combinada de 34% sobre R\$ 21.011.375,43 resultando na exclusão do valor de R\$ 7.143.867,65;

- na hipótese de o valor de R\$ 128.300.375,43 não ser acatado, faz-se necessária a conversão do julgamento em diligência com resposta ao quesito proposto à fl...;

- alternativamente, deverá prevalecer o custo de aquisição de R\$ 114.704.000,00, que corresponde ao valor patrimonial dos investimentos registros no ativo da Steck Investimentos, conforme consta do balanço patrimonial levantado em 30/06/2011;

- vale registrar que o i. Auditor Fiscal acabou por afastar o referido balanço patrimonial mediante a alegação de que não seria possível "avaliar a legitimidade e veracidade dos valores inseridos no referido balanço patrimonial, já que não fora apresentada a Escrituração Contábil Digital para o ano-calendário de 2011;

- o Auditor Fiscal equivocou-se ao ter simplesmente desconsiderado o balanço patrimonial da Steck Investimentos levantado em 30/06/2011. Isto porque, independentemente de a ECD ter sido entregue, o fato é que a demonstração financeira apresentada - balanço patrimonial - goza de igual fidedignidade que a escrituração contábil da Steck Investimentos;

- o efeito decorrente da assinatura firmada por contador devidamente registrado respectivo CRC é, justamente, o de atestar que as informações presentes demonstração financeira estão em plena conformidade com a contabilidade da empresa em causa (no caso, a Steck Investimentos);

- logo, não devem pairar dúvidas quanto à fidedignidade do valor patrimonial da Steck Amazônia e Steck Indústria Elétrica, conforme informado no balanço patrimonial da Steck Investimentos;

Necessária desqualificação da multa aplicada: inoportunidade de sonegação, fraude ou conluio;

- em que pesem os argumentos utilizados pelo Auditor Fiscal, a qualificação da multa punitiva não se sustenta por três motivos: (i) a generalidade da acusação, visto não ter apontado se o Impugnante incorreu em fraude ou sonegação; (ii) a ausência da prática de fraude, sonegação ou conluio mediante ação ou omissão dolosa específica pelo Impugnante; e (iii) a sua inequívoca boa-fé e a convicção de que sua atuação se deu no âmbito da licitude;

- a qualificação da multa só é possível quando a Autoridade Fiscal comprova que o sujeito passivo praticou conduta comissiva ou omissiva que configure uma das hipóteses de que tratam os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64;

- além disso, a fraude, sonegação ou conluio pressupõem ação ou omissão dolosa do sujeito passivo;

- a manifestação do Auditor Fiscal é, por si só, causa suficiente de cancelamento da qualificação da multa punitiva, pois evidencia o seu desprezo pelo dever de motivação de todo e qualquer ato administrativo que imponha sanções, tal como prescreve o já citado artigo 50, inciso II, da Lei nº. 9.784/99;

- não há dúvidas de que, ao deixar de identificar se teria ocorrido fraude ou simulação no caso concreto, o Auditor Fiscal omitiu-se na demonstração do "evidente intuito de fraude" ou, ainda, na própria tipificação da conduta realizada;

- cabível, nesse sentido, a desqualificação da multa de ofício, já que o Auto de Infração revela vício material insanável de fundamentação;

- de todo modo, pode-se afirmar que só ocorreria sonegação se, após a apuração do ganho de capital pelo Impugnante, passivos atuassem no sentido de "ocultar" tal fato do Fisco;

- também não há que se falar em fraude, no caso concreto, pois o Impugnante não praticou qualquer conduta dirigida a evitar a ocorrência do fato gerador imputado pela Fiscalização no presente auto de infração;

- por fim, que não basta o sujeito passivo praticar as condutas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502/64, é preciso que a ação ou omissão seja dolosa, isto é, o sujeito passivo tenha a intenção (o propósito) de, sabidamente, descumprir a lei tributária e produzir resultado lesivo ao Fisco;

- esse dolo não pode ser meramente presumido como fez o i. Auditor Fiscal; há de ser provado, consoante a orientação sedimentada pela Súmula 14 do CARF;

- a jurisprudência do E. CARF corrobora todos os argumentos aqui expostos, conforme ementas de fls.974/975;

- o E. CARF entende também que não se sustenta a qualificação da multa de ofício se demonstrada a boa-fé do sujeito passivo e a ausência de ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios (ementas de fls 976/978);

- vale destacar, também, a importância de que se observem os princípios da proporcionalidade e razoabilidade na fixação do montante a ser cobrado a título de multa, a fim de se evitar, justamente, o efeito confiscatório da propriedade do sujeito passivo infrator;

- no julgamento do RE nº. 582.461/SP, submetido à repercussão geral (artigo 543-B do CPC), o Plenário do C. STF analisou a possível confiscatoriedade de multa moratória, concluindo, ao final, que pela sua redução ao percentual de 20% (trecho da ementa às fls.980/981);

- para o caso concreto, em que a Fiscalização imputa multa de 150% em virtude de suposta prática de sonegação, fraude ou conluio, sobreleva notar que também o STF reconhece o efeito de confisco nas multas aplicadas para punir tais condutas;

- é o que se depreende do voto do I. Ministro limar Galvão nos autos da ADI nº. 551/RJ acima mencionada:

"Igual desproporção constata-se na hipótese de sonegação, na qual a multa não pode ser inferior a cinco vezes o valor da taxa ou imposto, afetando ainda mais o patrimônio do contribuinte."

- pelo exposto, e considerando o entendimento firmado pelo C. STF em sede de repercussão geral, deve a C. Turma Julgadora determinar a redução da multa aplicada para 75%, por força do §2º do artigo 102 da Constituição Federal de 1988 e do §2º do artigo 62 do Regimento Interno do CARF (Portaria MF nº. 343/15).

Da aplicação ao artigo 112 em caso de voto de qualidade diante da existência de dúvida concreta

- o artigo 112 do CTN determina que, havendo uma interpretação mais favorável ao contribuinte quanto à aplicação de penalidades, esta deve obrigatoriamente prevalecer em caso de dúvida;

- assim, havendo empate, o voto de qualidade deve aplicar o artigo 112 do CTN, garantindo-se a interpretação mais favorável da legislação tributária ao contribuinte. Em outras palavras, o segundo voto do Presidente (voto de qualidade) deve sempre acompanhar a posição mais favorável ao contribuinte quanto à aplicação das penalidades; e

- portanto, para conciliar o instituto do voto de qualidade com o princípio constitucional da presunção de inocência, bem como com o artigo 112 do CTN, torna-se mandatório o cancelamento das multas veiculadas no presente Auto de Infração em caso de empate no julgamento desta Impugnação.

Da Não incidência de Juros de Mora Sobre a Multa De Ofício

- Subsidiariamente, caso não sejam acolhidos os argumentos acima expostos, o que se admite apenas para argumentar, deverão os Srs. Julgadores, ao menos, excluir a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício, nos termos dos artigos 161 do CTN e 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96;

- Tal procedimento - que tem sido praticado indiscriminadamente pela Receita Federal do Brasil - carece de fundamento legal, já que o § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/96, em consonância com o artigo 161 do CTN, é claro ao restringir a incidência dos juros de mora sobre o valor do principal lançado;

- Felizmente, o E. CARF tem afastado a pretensão fiscal ao considerar que sobre a multa de ofício incidem os juros de mora (Ementas, fls.986);

- À luz da garantia constitucional mencionada foi editada a Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007 que positivou, em seu artigo 24, um critério objetivo para

definir a "razoável duração do processo" administrativo desenvolvido no âmbito federal. Veja-se:

Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

- Assim, diante da inegável morosidade dos processos administrativos em geral, bem como da necessária eficiência da Administração Pública, conforme disposto no artigo 37 da Constituição Federal de 1988, prescreveu o legislador federal que fica obrigado o órgão de julgamento administrativo-tributário a proferir decisão no prazo de 360 dias contados do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos;

- O descumprimento da norma pela Administração Pública deve implicar, como não poderia deixar de ser, em consequências jurídicas, dentre elas, a necessária cessação dos juros de mora; e

- Assim, para que se prestigie o dever de duração razoável do processo e o princípio da eficiência da Administração Pública, requer o Impugnante que o cálculo dos juros de mora seja limitado ao prazo de 360 dias, caso a decisão de 1ª instância venha a superar este prazo legal.

Da decisão da DRJ:

A decisão da DRJ, como já exposto logo no início do presente relatório, julgou a impugnação procedente em parte, o que foi acompanhado unanimemente pelos seus pares do colegiado de primeiro grau administrativo.

A ementa da decisão é a seguinte:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2011

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais, mesmo que proferidas por órgãos colegiados, sem uma lei que lhes atribua eficácia normativa, não constituem normas complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, eis que somente se aplicam sobre a questão em análise e apenas vinculam as partes envolvidas naqueles litígios, não abrangendo terceiros que não figurem como parte nas referidas ações judiciais.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2011

NEGÓCIO JURÍDICO FORMAL. VALIDADE.

No âmbito do direito tributário, o negócio jurídico formal, mesmo que devidamente estruturado com base na lei das sociedades por ações, não pode prevalecer se não representar o fato real ocorrido, quando esse fato real é tipificado como fato gerador do imposto de renda, devidamente comprovado pela inconsistência dos atos societários e dos fatos contábeis.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

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.

PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN. LEI COMPLEMENTAR Nº 104, DE 2001. NORMA ANTIELISÃO.

Estando comprovada a ocorrência do fato gerador na alienação de quotas de capital, e verificando-se que o contribuinte usou de negócio jurídico simulado, com o objetivo de elidir o surgimento da obrigação tributária principal ou de gerar indevidas vantagens fiscais, pode, o fisco, amparado no inciso VII do artigo 149 do CTN, deve constituir o crédito tributário tendo por objeto o ato dissimulado (alienação de quotas de capital), uma vez que o ato simulado (investimento) é nulo, nos termos do Código Civil, subsistindo o ato dissimulado.

SIMULAÇÃO. EVASÃO. OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA.

O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO LÍCITO. ELISÃO.

No planejamento tributário lícito, também conceituado como elisão, evita-se a ocorrência do fato gerador sem afrontar a lei tributária. Nesse procedimento utiliza-se das regras legais como motivação para se evitar a ocorrência do fato gerador, realizando-se atos verdadeiros em consonância com a vontade entre as partes.

Planejamento tributário deve designar tão-somente a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma lícita economia de tributos, seja evitando a incidência destes, seja reduzindo ou diferindo o respectivo impacto fiscal sobre as operações.

SIMULAÇÃO. FRAUDE. EVASÃO FISCAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ILÍCITO. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Constatada a prática de simulação, perpetrada mediante a articulação de operações com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, é cabível a exigência do tributo, acrescido de multa qualificada, conforme o art. 44, inciso II, da Lei nº. 9.430, de 1996.

DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. SÓCIO-ADMINISTRADOR. VIOLAÇÃO DA LEI SOCIETÁRIA

Infringidos dolosamente os dispositivos Código Civil de 2002 relativos à dissolução da sociedade, à sua administração, ao seu registro, à sua gerência ou à sua escrituração fica plenamente caracterizada em concreto a hipótese estabelecida no caput do art. 135 do CTN.

PESSOA JURÍDICA EXTINTA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-ADMINISTRADOR.

No caso de pessoa jurídica extinta por distrato social registrado na Junta Comercial, por lhe faltar personalidade jurídica, correta a atribuição de sujeição passiva ao sócio-administrador responsável pela guarda da documentação, nos termos dos arts. 121, II, e 135, III do CTN.

RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. ART. 135 DO CTN. NECESSIDADE DE APURAÇÃO DE ATUAÇÃO EM OFENSA À LEI OU COM EXCESSO DE PODERES. DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIZAÇÃO.

A simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade do sócio. Para que se viabilize a responsabilização do sócio, é indispensável que esteja presente uma das situações caracterizadoras da responsabilidade do sócio, nos moldes das hipóteses previstas no art. 135 do CTN. Se o sócio administrador deixa de cumprir a obrigação legal de manter a escrituração em perfeito estado e apoiada em documentação hábil, comete ato ilícito que enseja sua responsabilização nos moldes do art. 135 do CTN. Também comete ato ilícito que permite a aplicação do art. 135, inciso III do CTN, o sócio que, durante sua gestão, apresenta DIPJ com informações falsas e/ou permite a dissolução irregular da empresa.

FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS. ARBITRAMENTO. ARBITRAMENTO CONDICIONAL. SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA PARA APRESENTAÇÃO DE ESCRITURAÇÃO.

O lucro será arbitrado quando a interessada deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e os documentos da escrituração comercial e fiscal.

Inexistindo arbitramento condicional, o ato administrativo do lançamento não seria modificável pela posterior apresentação de escrituração, cuja recusa ou inexistência foi a causa do arbitramento. Em consequência, a solicitação de realização de diligência com esse fim deve ser rejeitada.

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS. PAGAMENTOS. RECONHECIMENTO.

O Imposto de Renda sobre o ganho de capital, recolhido pelo responsável, como pessoa física, deve ser compensado com o apurado no Auto de Infração, desde que o que foi pago pelo contribuinte seja relativo à mesma operação de alienação objeto do Auto de Infração. O ganho de capital relacionado ao ato simulado, existente só no papel. Nos atos formais, deve ser considerado como parte do ganho de capital relacionado ao fato real, escondido pelo ato simulado. Houve ganho de capital, mas relacionado à operação real demonstrada pela fiscalização e não conforme o demonstrativo apresentado pelo contribuinte.

MULTA QUALIFICADA DE 150%. APLICAÇÃO NA PRESENÇA DE DOLO DE SONEGAÇÃO E OU FRAUDE.

Restando demonstrada a conduta dolosa com objetivo de evitar/reduzir o pagamento do tributo devido, com o deslocamento, para a pessoa física do sócio, da operação de venda de participações societárias, fica caracterizada a fraude/sonegação, sendo cabível a aplicação da multa qualificada.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2011

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. DECORRÊNCIA.

Aplica-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, o que foi decidido quanto ao principal, na medida em que não há fatos novos a ensejarem conclusões.

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:

- quanto à nulidade em face de erro na identificação do sujeito passivo, discordaram, entendendo estar devidamente identificado o polo passivo desta autuação, na

pessoa do Sr. Gabriel Gananian, *em face da dissolução irregular da empresa no qual ele exercia a atividade de gerência;*

- quanto à jurisprudência administrativa e judicial invocada, as mesmas não vinculam a Administração Pública Federal, somente as partes, e nenhuma súmula do CARF com efeito vinculante se aplica ao caso em análise;

- não foi identificada nenhuma afronta a princípios constitucionais;

- as operações societárias que motivaram a presente autuação constam, sucintamente, no gráfico abaixo:



- os contratos sociais e suas alterações ao serem registrados nas Juntas Comerciais, atendem apenas o requisito da forma, carecendo de substância, o que pode levar seus efeitos tributários a serem questionados pelo Fisco. O fato de em 2008 e 2011 haver a mesma estrutura de controle societário não é argumento válido, pois a mudança de 2011 só foi promovida pelo interesse da Schneider Electric na aquisição das empresas;

- a opção fiscal alegada de que poderia ter adotado o caminho da redução de capital, sem consequência jurídica diferente, não prevaleceria pois a Steck Investimentos era uma holding, e o ganho de capital auferido na alienação das participações societárias é inerente ao objeto social, *não sendo possível admitir que após toda a negociação efetuada pela pessoa jurídica, tenham optado por abrir mão de todo o ganho de capital em favor de sócios.* Inclusive, quando da Carta de Intenção de Compra da Schneider, de 28/02/2011 (fl.544), marcou o início das negociações, e, nessa data, a Steck Investimentos ainda era a proprietária das empresas alienadas, portanto as negociações deveriam ser efetuadas pela Steck Investimentos. *A descrição dos fatos é transparente ao atestar que as ações intencionais foram perpetradas com um único fim: excluir a Steck Investimentos do polo passivo tributário, modificando característica essencial do fato gerador (sujeição passiva tributária) e esquivando-se do pagamento do montante dos tributos devidos.*

É fato que o ordenamento jurídico permite a organização das empresas da forma como lhes for mais adequada. Mas o que é permitido, é que diante de duas situações lícitas seja escolhida a menos onerosa.

E baseado em lições de Marco Aurélio Greco, o relator conclui: *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 o interessado montado uma*

seqüência de operações de modo a enquadrar a operação como venda de bem por pessoa física (norma de contorno).

- a alegação da impugnante que a única condição imposta pela Schneider Electric para fechar o negócio de imediato, que foi a de efetuar a aquisição diretamente dele (interessado) e não da Steck Investimentos, para evitar o *due diligence* também nessa última empresa, não prospera, pois foi intimado durante a fiscalização a comprovar tal situação, e nada trouxe, e nem na sua impugnação.

O que se tem de concreto, como bem observado pelo autuante, são as Cartas de Intenções enviadas pela Schneider Electric para o Banco Credit Suisse e, posteriormente, para as empresas do grupo Steck dando conta de que o interesse da compradora era inclusive o de adquirir a própria Steck Investimentos. (fl.544)

Assim, em face de não ter sido demonstrada a existência de qualquer propósito negocial, acata-se a conclusão do autuante de que a venda das empresas para o interessado teve como único objetivo a redução de tributos.

- quanto a inexistência da norma antielisiva (parágrafo único do art. 116 do CTN) e da teoria do propósito negocial, o fisco possui outros instrumentos legais em vigor para coibir os atos que traduzam formas ilícitas de retardar ou reduzir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (principal). *Neste contexto, é que, no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, o propósito negocial tem sido a ferramenta-chave para se chancelar ou não o planejamento tributário realizado pelos contribuintes. Muitas vezes, a própria legislação tributária dá ao contribuinte diversas opções, sendo que este possui o direito de escolher qualquer dessas opções e que lhe seja mais benéfica.*

Acrescente-se que, conforme bem observado pelo autuante, o ordenamento jurídico impõe limites ao exercício da liberdade de auto-organização do contribuinte. Em seu artigo 187, o Código Civil, quando trata de atos jurídicos, classifica como ilícitos aqueles atos cometidos pelo titular do direito que, ao exercê-lo, excede os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes. No mesmo sentido, o artigo 154 da Lei nº 6.404/76 (Lei das S/As.), que vai transcrito abaixo, impõe regramento às práticas do administrador da companhia, senão vejamos:

Art. 154. O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa.

- quanto a alegada impossibilidade de imputação da responsabilidade com base no art. 135, III do CTN, *a imputação de responsabilidade atribuída pela fiscalização, consta do Termo de Verificação Fiscal, os quais, em síntese, expõem que o Sr. Gabriel Gananian sempre exerceu a função de Diretor/presidente resguardando para si a condução dos negócios, sendo, portanto, de sua responsabilidade, as infrações ali apontadas.*

Consta também que, da forma como foi extinta, a legislação tributária imputa ao Sr. Gabriel Gananian, na condição de sócio/gerente, a responsabilidade pelo adimplemento da obrigação tributária decorrente do ganho advindo da venda das ações de outras empresas pertencentes ao acervo de investimentos da Steck Investimentos.

A sujeição passiva foi atribuída ao sócio-administrador, Gabriel Gananian, na condição de responsável prevista no art. 121, inciso III, e com fundamento no art. 135, inciso III do CTN.

A alegação apresentada na impugnação é a de que a JUCESP efetuou o registro por arquivamento da documentação apresentada, no que convalidou que todos os requisitos legais para a dissolução societária haviam sido plenamente atendidos e que não caberia ao Fisco questionar essa dissolução.

*Entretanto, o fato de um requisito formal ter sido atendido, **não significa** que o Fisco não possa questionar a substância do ato registrado, uma vez que o Direito não tutela simulacros.*

A dissolução irregular da empresa Steck Investimentos, promovida pelo interessado, está perfeitamente determinada no Termo de Verificação Fiscal quando, além de fazer menção à dissolução efetuada sem a promoção da correta tributação dos ganhos obtidos pela venda das participações societárias a ela pertencentes na Steck da Amazônia e Steck Indústria Elétrica, o autuante aponta as seguintes infrações:

1) a não apresentação de contabilidade contendo os lançamentos do ano-calendário de extinção da companhia, conforme determina o artigo 177 da Lei nº 6.404/76;

2) falta do levantamento do balanço por ocasião da liquidação da empresa, obrigação determinada pelo artigo 210 do mesmo diploma legal; e

3) extinção da companhia sem levantamento dos haveres e deveres e sem arquivamento de ata da liquidação que indicasse a partição dos ativos e o responsável pela guarda dos livros e documentos.

Também o art.1.179 do Código Civil nos permite constatar que o sócio-administrador não cumpriu a obrigação legal de manter escrituração em conformidade com as atividades da interessada:

Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

Assim, seja com base no art. 530 do RIR ou no art. 1.179 do CC, temos configurada a obrigação da empresa, comandada pela pessoa de seu administrador, de realizar adequadamente a escrituração de modo a refletir os fatos da realidade.

Tem-se que, ao promover a dissolução irregular de que se trata, o Sr. Gabriel Gananian cometeu ato ilícito que propiciou a sua responsabilização com fundamento no art.135, inc.III, do CTN.

Portanto, essa responsabilização não ocorreu por simples inadimplência de tributos, mas sim por atos praticados com excesso de poderes e infração de lei.

- quanto à apuração do crédito tributário, o resultado fiscal da Steck Investimentos, em 2011, foi pelo lucro arbitrado, pois não apresentou os arquivos de escrituração contábil digital devidos. Tal situação não foi questionada, e sim o fato de

aproveitamento do imposto recolhido na pessoa física, a redução da base de cálculo em face da existência de "conta-garantia" e a correção do custo de aquisição.

Na pessoa física recolheu R\$ R\$ 39.970.748,50, quando da operação original de apuração de ganho de capital, e não foi considerado na autuação fiscal. Neste ponto, o v. acórdão dá guarida à pretensão da recorrente, pois de tudo que existiu, foi *única operação que foi a de alienação das empresas Steck Amazônia e Steck Indústria Elétrica, efetuada pela Steck Investimentos, para a Schneider Electric Participações do Brasil Ltda, que ocorreu em 20/07/2011.*

A respeito da "conta-garantia", o valor correspondente a R\$ 52.200.000,00 ficou retido nesta conta, sujeitando-se a cláusulas suspensivas para o seu pagamento em momento futuro, e sobre essa parcela não caberia a incidência de IRPJ e CSLL, em face da inexistência de disponibilidade jurídica dessa importância. Contudo, não foram trazidos aos autos elementos que permitam definir exatamente a qual parcela se refere tal importância, não houve também apresentação de elementos que demonstrassem em que data a alegada situação suspensiva findou, já que entre a data de aquisição (ano de 2011) e a impugnação (2016), já transcorreram-se 5 anos. Por isso, o pleito foi indeferido.

A respeito da correção do custo de aquisição pleiteado, *argui o interessado que a apuração efetuada pela fiscalização baseou-se no custo patrimonial dos investimentos, com valores obtidos a partir da Escrituração Contábil Digital, relativa ao ano-calendário de 2010, quando o último balanço patrimonial, levantado antes da alienação do grupo Steck à Schneider, aponta o valor de R\$ 128.300.375,43, apurado pelo método de equivalência patrimonial, e que esse balanço deixou de ser entregue à fiscalização por haver permanecido em poder dos compradores.* No v. acórdão, o relator denegou tal situação, pois caracterizaria um arbitramento condicional, ou seja, modificável por posterior aparecimento da escrituração/documentação, cuja a sua falta de apresentação é que causou o arbitramento.

Alternativamente, a recorrente pleiteia seja considerado o custo de aquisição de R\$ 114.704.0000,00, que corresponde ao valor patrimonial dos investimentos registrados no ativo da Steck Investimentos, conforme consta do balanço de levantado em 30/06/2011, alegando que tal balanço goza de fidedignidade, ainda que não esteja amparado na ECD, uma vez que é assinado por contador devidamente registrado no Conselho Regional de Contabilidade. Contudo, é negado porque o balanço integra a ECD, e separado não poderia ter sua legitimidade e veracidade avaliadas.

- Assim, em face de ter sido considerado procedente o pleito de abater-se do IRPJ devido o valor já recolhido pelo interessado de R\$ 39.970.748,50, **o valor de IRPJ mantido é de R\$ 31.893.990,20.**

- da multa qualificada, reza o v. acórdão recorrido: *os atos praticados pelo interessado, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, e já amplamente mencionados neste voto, demonstram o propósito de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da real ocorrência do fato gerador, obtendo como resultado a redução do montante do tributo devido, materializando a hipótese prevista nos arts. 71e 72 da Lei n.º 4.502, de 1964.* Há no termo de verificação fiscal minuciosa descrição do eventos ocorridos e o necessário enquadramento legal para a qualificação da multa, citando os itens 121 a 124 deste,concluindo: *os fatos descritos evidenciam o consciente intuito de pagar menos tributos, com a concatenação de atos e eventos societários, para o deslocamento indevido do ganho de*

capital auferido para a pessoa física do Sr. Gabriel Gananian, o que demonstra de forma inequívoca a conduta dolosa, colocando por terra, também, a alegada boa-fé.

- quanto a não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, o v. acórdão recorrido negou tal pedido, pelo valor do crédito tributário compreender o valor do tributo e da multa de ofício, o que se aplicaria o art. 161 do CTN;

Do Recurso Voluntário:

Tomando ciência do v. acórdão de primeiro grau administrativo em 06/04/2017, numa quinta-feira, apresentou o recurso voluntário em 08/05/2017, numa segunda-feira, ou seja, tempestivamente.

No seu recurso voluntário, expõe e repisa os mesmos elementos e argumentos da sua peça impugnatória.

Sucintamente, em contraponto à decisão recorrida, replica a mesma linha argumentativa da sua peça impugnatória, dos quais destaco os seguintes pontos:

- todas as etapas descritas na operação *efetivamente ocorreram* - i.e. a *constituição da Steck Investimentos, a integralização das quotas das empresas Steck Amazônia e Steck Indústria Elétrica como aumento de capital e a cessão das referidas quotas em devolução ao recorrente*, estando todos estes atos amparados em formalidades exigidas;

- a operação realizada não se enquadra no conceito de planejamento tributário, pois a operação seria, analogicamente, permitida pelo art. 22 da Lei nº 9.249/95, então, envolveria uma opção fiscal;

- houve nítido propósito comercial na alienação da participação societária pelo recorrente e não pela Steck Investimentos;

- subsidiariamente, não houve os requisitos necessários para aplicação da responsabilidade tributária contida no art. 135, III do CTN;

- subsidiariamente, da necessária manutenção da decisão da DRJ no tocante à consideração do imposto recolhido pelo recorrente na apuração do crédito tributário exigido (questão atinente ao recurso de ofício);

- subsidiariamente, da necessidade de redução da base de cálculo diante de erro na identificação do aspecto temporal do fato gerador: ausência de disponibilidade jurídica em razão da "conta garantia";

- subsidiariamente, da necessidade de correção do valor do custo de aquisição;

- subsidiariamente, não houve a caracterização das condutas tipificadas de fraude, sonegação ou conluio, pela falta de demonstração de dolo específico, o que envolveria a necessária desqualificação da multa qualificada aplicada;

- subsidiariamente, do efeito confiscatório da multa qualificada à luz do entendimento do STF;

- subsidiariamente, da aplicação do artigo 112 em caso de voto de qualidade diante da existência de dúvida concreta;

- subsidiariamente, da não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício;

- subsidiariamente, da cessação da incidência de juros de mora após 360 dias do protocolo da impugnação;

- E no final, as conclusões e seu pedido são no seguinte sentido:

IV - DAS CONCLUSÕES

Questões de Mérito

i. todas as etapas descritas acima efetivamente ocorreram - i.e. a constituição da Steck Investimentos, a integralização das quotas das empresa Steck Amazônia e Steck Indústria Elétrica como aumento de capital e a cessão das referidas quotas em devolução ao Recorrente — estando todos esses atos amparados com as formalidades apontadas pela Lei como essenciais para a sua plena validade jurídica tendo eles sido, ainda, convalidados pelas respectivas Juntas Comerciais competentes, órgãos públicos competentes para efetuar o seu exame de legalidade. Ademais, revela-se, ainda, incoerente que a Fiscalização tenha apontado irregularidades equivalentes em todas as etapas, mas tenha desconsiderado, apenas, a terceira;

ii. a operação realizada não se enquadra no conceito de planejamento tributário, seja porque a todo tempo a suposta "economia tributária" vislumbrada pela Fiscalização poderia ser fruída pelo Recorrente, seja porque a cessão das quotas das sociedades alienadas para o Recorrente ocorreu a valor contábil (patrimonial) sendo operação permitida pelo Direito em razão da regra prevista no artigo 22 da Lei nº 9.249/95, aplicado por analogia ao presente caso, tratando-se, neste sentido, do exercício de mera opção fiscal, posição esta, inclusive, já chancela pela jurisprudência do E. CARF;

iii. ainda que assim não fosse, houve nítido propósito negocial na alienação da participação societária pelo Recorrente e não pela Steck Investimentos, qual seja, atender a uma condição imposta pelo comprador que não desejava incorrer em elevados custos com due diligence;

iv. há significativo lapso de tempo entre todas as operações realizadas de modo que, no presente caso, não houve operações em sequência e em curto espaço de tempo - step transactions - tampouco premeditadas e estruturas com a finalidade de se obter economia tributária;

v. ainda, não existe previsão legal para a teoria do propósito negocial nem para a norma geral antielisiva apontada pela Fiscalização no Direito Tributário Brasileiro;

Questões Complementares

vi. não houve o devido preenchimento dos requisitos legais previstos no artigo 135, inciso III do CTN para a imputação de responsabilidade pessoal ao Recorrente, haja vista que ele, enquanto sócio-administrador da Steck Investimentos, jamais atuou com excesso dos poderes, ou com infração à lei ou ao estatuto social. Todos os atos societários foram levados à registro perante a Junta Comercial competente e, por esta razão, não compete aos Auditores-Fiscais da RFB questionarem a sua legalidade, sobretudo, porque tal função compete privativamente às Juntas Comerciais. Ainda que procedente, a tese fiscal acaba por denunciar que o verdadeiro sujeito passivo da relação obrigacional tributária é a Steck Investimentos e, neste caso, a Fiscalização teria cometido equívoco na correta identificação do sujeito passivo razão pela qual o Auto de Infração seria materialmente nulo;

vii. se restar mantida a autuação, bem como o vínculo de solidariedade entre os sujeitos passivos, então a C. Turma Julgadora deverá, ao menos, aplicar consistentemente todos os efeitos do instituto da solidariedade e abater o imposto pago pelo Recorrente no crédito tributário exigido, consoante o inciso I do artigo 125 do CTN. Ademais, o lançamento tributário não pode incorrer em incoerência interna: uma vez definido que todos os atos e negócios jurídicos devem ser desconsiderados, cabe reconhecer que o imposto pago pelo Recorrente era indevido;

viii. Impõe-se, em caráter subsidiário às demais questões, a redução da base de cálculo em R\$ 52.200.000,00, em vista do erro cometido pela fiscalização ao desconsiderar que parte do valor correspondia estava retido em conta garantia não se reputando disponível para o Recorrente;

ix. também deve ser desqualificada a multa punitiva aplicada, reduzindo-a para 75%, pois:

a. a D. Autoridade Fiscal não apontou qual teria sido a conduta praticada pelo Recorrente, deixando de observar o seu dever de motivar os atos administrativos que imponham sanções ao sujeito passivo. A formulação de uma acusação imprecisa, genérica e vaga conduz à nulidade material do auto de infração neste ponto, já que não pode o Recorrente exercer o seu direito de defesa, refutando a acusação que lhe é imputada;

b. ainda que superado o ponto anterior, o fato é que o Recorrente não praticou qualquer ação ou omissão dolosa que tenha resultado em sonegação, fraude ou conluio. Com efeito, todos os atos, operações e negócios jurídicos foram devidamente documentados e registrados nos órgãos competentes; todas as transações financeiras possuem substância; e as partes assumiram todos os efeitos e consequências decorrentes das figuras jurídicas eleitas, não havendo neles qualquer desvirtuamento, falsidade ou artificialidade;

c. não obstante, a D. Autoridade Fiscal não comprovou a existência de dolo específico do Recorrente em praticar condutas ilícitas que resultassem em lesão ao Fisco; e

d. *por fim, o Recorrente atuou com inequívoca boa-fé, já que declarou o ganho de capital apurado em decorrência da alienação das participações societárias detidas nas empresas operacionais do grupo Steck e recolheu integralmente o imposto devido; apresentou os documentos e prestou os esclarecimentos exigidos em fiscalização; e tinha a convicção de que agia em conformidade com a legislação societária e tributária;*

x. *outrossim, não se sustenta a multa de 150% na medida em que o STF sedimentou o entendimento, no âmbito do controle concentrado de constitucionalidade (ADI nº. 55 l/RJ) e da repercussão geral (REs nºs. 582.461/SP e 833.106/GO), que as multas tributárias não podem superar o valor do tributo devido, mesmo que o seu objetivo seja punir atos de sonegação, fraude ou conluio. Assim, por força dessas decisões, cabe à C. Turma Julgadora observá-las;*

xi. *em caso de empate no julgamento deste Recurso Voluntário, deverá a C. Turma Julgadora reconhecer a objetivação de dúvida quanto à prática do ilícito e, conseqüentemente, aplicar o artigo 112 do CTN para afastá-la integralmente;*

xii *deve ser reconhecida, ademais, a não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, já que não existe base legal para tal expediente; e*

xiii *finalmente, na hipótese de a Impugnação não ser decidida dentro do prazo de 360 dias, como manda o artigo 24 da Lei nº. 11.457/07, deverá ser reconhecida a inércia do credor e a ausência de qualquer fato ou omissão imputável ao Recorrente, suspendendo-se a fluência dos juros.*

V- DO PEDIDO

Por todo o exposto, o Recorrente requer que o presente Recurso Voluntário seja admitido e, no mérito, integralmente provido, para determinar a reforma do Acórdão nº 12-086.481 proferido pela DRJ/RJO na parte em que manteve o crédito tributário e, por conseguinte, o cancelamento integral do Auto de Infração. Requer, ainda, que seja negado provimento ao Recurso de Ofício interposto. Conseqüentemente,

Subsidiariamente, requer-se o reconhecimento das reduções do crédito tributário apontadas nos tópicos 111.4. a 111.11. do presente Recurso Voluntário. Requer-se, em caráter subsidiário ainda, a conversão do presente julgamento em diligência nos termos especificados no tópico 111.6.1.

(...)

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.

O Recurso de Ofício atende os limites previstos na Portaria MF nº 63/2017, cabendo o seu conhecimento.

Da descrição da operação em litígio

Conforme já relatado em detalhes no relatório que precede o presente voto, a operação em discussão no presente processo administrativo envolve a alienação das empresas Steck Amazônia e Steck Indústria Elétrica, para a Schneider Electric Participações do Brasil Ltda., efetuada pelo recorrente, Sr. Gabriel Gananian.

A operação se deu no ano-calendário de 2011, e o foco da acusação fiscal é que as quotas de capital das empresas supracitadas (Steck da Amazônia e Steck Indústria Elétrica) pertenciam à empresa Steck Investimentos quando da operação de suas vendas para a Schneider Electric, ocorrida em 20/07/2011, apesar da operação societária de cessão de quotas para o Sr. Gabriel, ocorrida em 08/07/2011.

Destarte, segundo a acusação fiscal, a operação efetivamente realizada foi entre a Schneider Electric (compradora) e a Steck Investimentos (vendedora). Em virtude da dissolução da vendedora 4 (quatro) meses após, com respectiva baixa da inscrição no CNPJ ocorrida em 29/02/2012, a autuação fiscal recaiu sob a sujeição passiva do Sr. Gabriel. Igualmente, a Steck Investimentos não apresentou DIPJ e nem escrituração (ECD) referente ao ano-calendário em questão - 2011, bem como o Sr. Gabriel também não comprovou a operação de cessão de quotas ocorrida em 08/07/2011.

Retrocedendo, temos a seguinte cronologia dos eventos, caracterizadores da participação do Sr. Gabriel Gananian na condução dos negócios da Steck Investimentos:

- em 15/09/2003 - constituição da Steck Indústria Elétrica;
- em 03/11/2003 - constituição da Steck Amazônia;
- em 21/11/2007 - criação da empresa V.V.Y.S.P.E. Empreendimentos e Participações S/A, com capital de R\$ 500,00 representado por 500 ações;
- em 29/01/2008 - Sr. Gabriel adquire a V.V.Y.S.P.E., mudando o nome para Steck Investimentos S/A. Sr. Gabriel detém 499 ações, e seu filho, Sr. Carlos Godim Gananian detém apenas uma ação;
- em 30/09/2008 - Sr. Gabriel transfere suas quotas da Steck da Amazônia e Steck Indústria Elétrica para a Steck Investimentos, que anteriormente estavam na sua

propriedade direta, operação de compra e venda informada na sua DIRPF, e registradas societariamente em 30/12/2008;

- em 29/07/2010 - o capital da Steck Investimentos passa para R\$ 66.000.000,00, passando o Sr. Gabriel a deter 99,99% das ações (65.339.522 ações), e seu filho a quantia remanescente (659.978 ações - 0,01%);

- em 08/07/2011 - ocorre a cessão de quotas da Steck Amazônia e Steck Indústria Elétrica, anteriormente detidas pela Steck Investimentos, para o Sr. Gabriel;

- em 20/07/2011 - ocorre a alienação, pelo Sr. Gabriel, da Steck Amazônia e Steck Indústria Elétrica para a Schneider Electric Participações;

- em 22/11/2011 - ocorre a dissolução da Steck Investimentos, conforme arquivamento da ata.

Dos pontos suscitados no recurso voluntário:

- da validade da operação societária e seus efeitos tributários

Alega a recorrente que todas as operações anteriormente descritas *efetivamente ocorreram*, estando todos estes atos amparados em formalidades exigidas. Houve o nítido propósito negocial na alienação da participação societária pelo Sr. Gabriel, e não pela Steck Investimentos. Ademais, a operação seria equivalente a devolução de capital, nos termos art. 22 da Lei nº 9.249/1995, o que envolveria uma mera opção fiscal da recorrente em quem seria a tributação.

Conforme descrição dos fatos envolvidos, a discussão aqui em litígio se centra na aquisição da totalidade das quotas de capital das empresas Steck da Amazônia e Steck Indústria Elétrica, ocorrida em 20/07/2011.

Aqui surge a primeira questão: quem seria o vendedor destas quotas, a pessoa física do Sr. Gabriel ou a pessoa jurídica da Steck Investimentos?

Os efeitos tributários são bem discrepantes, dependendo de qual vendedor se entende da operação. Na pessoa jurídica, teríamos uma adição na base de cálculo do IRPJ (aplicando-se alíquota de 15% e adicional de 10% sobre o ganho de capital) e CSLL (aplicando-se alíquota de 9% de capital), enquanto na pessoa física, teríamos uma alíquota de 15% calculado sobre o ganho de capital.

Ou seja, na hipótese de ser o vendedor uma pessoa jurídica, a alíquota total (IRPJ+CSLL) sobre o ganho de capital ficaria próximo da casa dos 34%, enquanto na pessoa física ficaria em 15%.

Seguindo a linha de raciocínio exposto na sua peça recursal, vou me posicionando no presente voto.

No que tange a sua alegação de que todas as operações anteriormente descritas *efetivamente ocorreram*, estando todos estes atos amparados em formalidades exigidas, entendo que tal circunstância não resolve em definitivo a situação em discussão.

Os contratos sociais levados à Junta Comercial e registrados atendem formalidades extrínsecas. Não bastam por si só para caracterizar como válida e reconhecida a operação para fins tributários. Afastando-se as formalidades da sua real motivação, há que corrigir os seus efeitos se houver eventual repercussão tributária.

Em nenhum momento a Junta Comercial enfrenta a questão da validade e existência destes contratos sociais, e não podem ser simplesmente opostos como absolutos se eventualmente questionado os seus efeitos tributários.

Assim, as alterações contratuais relativas a transferências das quotas das empresas Steck Amazônia e Steck Indústria Elétrica entre a Steck Investimentos (cedente) para o Sr. Gabriel (cessionário), transpondo o detentor das quotas destas empresas de uma pessoa jurídica para uma pessoa física, são válidas para fins societários. Contudo, se necessário for, cabe uma discussão da sua motivação pela autoridade fiscal, e se for o caso, anulando os eventuais efeitos tributários advindos desta alteração contratual.

No presente caso, a única prova apresentada nos autos da cessão das quotas da pessoa jurídica Steck Investimentos para o Sr. Gabriel foram as alterações contratuais ocorridas. Não há nenhuma outra prova apresentada que dê substrato de existência real de tal operação, ocorrida 12 dias antes da venda destas quotas para um terceiro.

Se em 2008 o Sr. Gabriel entendeu transferir suas quotas para Steck Investimentos, não pode querer trazer tal questão para validar o retorno destas quotas 12 dias antes de efetuar a venda das mesmas, em julho de 2011, mesmo seguindo todo o rito formalístico necessário.

No que tange ao alegado propósito negocial que traz a recorrente na sua peça recursal, nas seguintes linhas:

O propósito negocial que justificou o fato de a alienação da participação societária ter sido realizada pelo Recorrente e não pela Steck Investimentos foi a condição imposta pelo próprio comprador de que o alienante fosse uma pessoa física e não uma pessoa jurídica, pois, neste último caso, altos custos seriam incorridos com due diligence para a verificação da sua real situação patrimonial.

Ou seja, alega que houve um propósito negocial, pois seria uma condição da adquirente (Schneider Electric) para a realização das compras das quotas em questão. Na sua defesa, alega que a alienação sendo feita pela pessoa física do Sr. Gabriel, evitar-se-ia os custos com *due diligence*, pois eventuais responsabilidades *decorrentes de atos cometidos com culpa exclusiva dos vendedores fossem asseguradas diretamente pelos seus patrimônios pessoais, e não pelo patrimônio de uma sociedade holding que, tão logo ocorresse a venda, já não apresentaria mais patrimônio relevante*. Posteriormente, para corroborar com esta linha de defesa, havia a condição para fechamento do negócio é que fosse realizado *em período curto de tempo*.

A decisão *a quo* enfrentou tal questão por falta de comprovação das alegações acima, algo que já tinha sido instada a comprovar durante o procedimento fiscal.

Compulsando os autos, verifica-se que a recorrente já fora intimada conforme termo de intimação fiscal à folhas 287/296, item 2:

2 - Em resposta ao item 9 do Termo de Intimação nº 2, V.Sa. informa textualmente que: "Durante as negociações com a

SCHNEIDER, para a cessão das quotas, esta deixou claro para o contribuinte que não aceitaria adquiri-las da STECK INVESTIMENTOS, porque isto implicaria em ter de realizar due diligence também nesta sociedade". Informar se a vedação imposta pela Schneider foi feita formalmente por meio de algum pré-contrato ou outro documento. Caso positivo apresentar cópia que comprove sua afirmação.

Contudo, não se verifica nos autos uma resposta objetiva, com a devida comprovação, a tal item intimado.

Há as alegações da recorrente sobre tal questão, tanto na sua peça impugnatória quanto na peça recursal.

As cartas de intenções foram obtidas através de diligência durante o procedimento fiscal, na Steck Amazônia e Steck Indústria Elétrica, em que primeiramente as diligenciadas apresentaram as versões em inglês (fl. 466 e segs.) e após, foram intimadas a apresentar as versões traduzidas (termo de intimação fiscal nº 2 - diligência - fls. 500/501 e 504/505, respectivamente).

Em resposta, foram apresentadas as cartas de intenções traduzidas de forma juramentada (fls. 508 e segs).

Compreendem as seguintes cartas de intenções (fls. 535 e 542):

- carta de intenção de compra das quotas sociais das empresas do Grupo Steck por parte do Grupo Schneider Electric, datado de 28 de fevereiro de 2011 (Non Bidding Offer);

- carta de intenção de compra das quotas sociais das empresas do Grupo Steck por parte do Grupo Schneider Electric, datado de 02 de maio de 2011 (Bidding Offer).

Na primeira cartas de intenções, fala-se da necessidade do processo de investigação de *due diligence*, por parte da Schneider. Ali estabelece um prazo do processo de *due diligence* de cinco a seis semanas. Não se fala em nenhum momento de uma condição para a realização do negócio ser o alienante uma pessoa física.

Na segunda carta de intenções, não se fala mais em necessidade do processo de *due diligence*, já falando em *iniciar imediatamente a revisão dos contratos definitivos e estimar a assinatura desses contratos negociados dentro do prazo de 4 (quatro) semanas*.

Até em destaque, em ambas as cartas de intenções, consta da necessidade de haver um depósito em garantia *ou de qualquer outro mecanismo de retenção que possa ser acordado para garantir pagamento com base em ajustes do Preço de Compra após o fechamento ou com base em quaisquer cláusulas de indenização ou garantia dos contratos de compra e venda finais e definitivos referentes à aquisição da Sociedade*.

Ou seja, além de não mencionar uma condição da operação ser realizada com uma pessoa física, enfraquece a alegação da recorrente que assim o fez para eventual reparação após a venda, pois foi estabelecida um depósito em garantia. Além do mais, entre a primeira carta de intenções, datada de 28/02/2011 e a segunda, data de 02/05/2011, há um hiato

temporal bem próximo das *cinco a seis semanas* mencionados na primeira carta de intenções para a realização do processo de *due diligence*.

Vislumbra-se nestes elementos acima que não houve nenhuma imposição negocial para a operação se realizada por uma pessoa física, como alega a recorrente. Houve o processo de *due diligence* como previsto originariamente, e para eventuais reparações após a realização da compra e venda, foi estabelecido um depósito em garantia.

As alegações da recorrente na sua peça recursal sobre esta questão de ter tido um propósito negocial para alienar as empresas na pessoa física foram as mesmas na sua peça impugnatória. E tanto lá, quanto aqui, não trouxe nenhum elemento comprovador ou caracterizador de tal situação. Pelo contrário, como analisado acima, não há nenhuma condição nos elementos negociais pré-venda, tendo o mesmo cumprido o rito negocial esperado numa negociação deste perfil.

Ao que tudo indica nos autos, a vontade de realizar a alienação na pessoa física partiu exclusivamente da recorrente.

A questão da operação ser análoga e estar permitida pelo art. 22 da Lei nº 9.249/1995¹, conforme alega a recorrente, permeia muitos acórdãos deste Carf, e há de se reconhecer, majoritariamente favoráveis aos contribuintes, conforme pesquisa efetuada da matéria efetuada por este relator.

Primeiramente, o presente caso não é de devolução de capital, o que entendo, por si só, já resolver em definitivo a questão de uma eventual aplicação ou similitude com o art. 22 da Lei nº 9.249/1995.

De qualquer maneira, entendo que para a aplicação do art. 22 da Lei nº 9.249/1995, há a necessidade de ocorrer uma devolução de capital dissociada de eventuais efeitos tributários, ou seja, deve existir um motivo econômico/negocial para tanto, que não tenha nenhum relacionamento com questão fiscal, que atuará sobre os seus efeitos.

Desta forma, nunca vislumbrei o art. 22 da Lei nº 9.249/1995 como uma opção fiscal, como cogita a recorrente, pois altera a sujeição passiva, um dos elementos essenciais do fato gerador. Ela trata dos efeitos tributários atinentes a determinada operação - devolução de capital, que inclusive tem regras societárias próprias.

Mas não convém me alongar em tal aspecto, pois não é o que se viu no presente caso, o que seria inaplicável o art. 22 da Lei nº 9.249/1995.

Por conseguinte, NEGOU-SE o recurso voluntário quanto ao mérito principal da operação.

- do valor do custo de aquisição

A recorrente alega que o custo de aquisição total correto (de ambas empresas vendidas) da operação é de R\$ 128.300.375,43. Deste valor, R\$ 123.662.733,88 seria o custo da Steck Amazônia, e R\$ 4.637.641,55 seria o custo da Steck Indústria e Comércio.

¹ Art. 22. Os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular ou a sócio ou acionista. a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado. (...)

A autuação fiscal considerou o valor total de R\$ 107.289.000,00 (custo da Steck Amazônia de R\$ 102.669.000,00 e da Steck Indústria Elétrica de R\$ 4.620.000,00). Tais valores teriam sido obtidos a partir da Escrituração Contábil Digital (ECD) referente ao ano-calendário de 2010 (ano anterior da operação, lembrando que para o ano-calendário de 2011 não foi transmitida ECD, e nem entregue a DIPJ, mesmo intimada e reintimada a recorrente para tanto).

Já em sede impugnatória, a recorrente pedia diligência de tal situação, o que foi negado pela instância *a quo*.

Contudo, este CARF prolatou a Resolução nº 1402-000.560, da sessão de 23/02/2018, em que solicitou-se o seguinte:

2. verificar junto à adquirente qual o valor do custo de aquisição da operação.

Após intimações e respostas da recorrente, o Relatório de Diligência assim consigna, nas suas conclusões:

3º - Verificar junto à adquirente qual o valor do custo de aquisição da operação;

R - O valor do custo de aquisição da operação que envolveu a venda do grupo Steck foi verificado junto à adquirente. O resultado da diligência foi relatado nos parágrafos 10 a 17 retro. Seus efeitos, caso seja acatado pela autoridade julgadora, estão demonstrados nos parágrafos 19 a 33 acima.

Após várias ponderações das intimações e respostas ocorridas durante o procedimento de diligência, a autoridade fiscal diligenciante (o mesmo que foi o autuante) assim consigna quando refaz os cálculos:

31 - Os custos das empresas Steck da Amazônia e Steck Indústria Elétrica ficaram como abaixo demonstrados:

Empresa	Quantidade de quotas	Preço Unitário	Valor do Investimento
Steck da Amazônia	4.138.486	24,8083	102.669.000,00
Steck Ind. Elétrica	18.034.197	0,2562	4.620.000,00
Valor total do custo das quotas pertencentes à Steck Investimentos			107.289.000,00

Verifica-se pelo teor das intimações da autoridade diligenciante que ela abriu espaço para rever todos os valores envolvidos na operação, mas a recorrente não trouxe nenhum elemento novo que comprovasse sua alegação de custo total no valor de R\$ 128.300.375,43.

A recorrente traz aos autos apenas a alegação de que os valores de custos seriam os pleiteados na sua peça recursal, bem o que já ocorrera na sua peça impugnatória, assunto já tratado durante o procedimento fiscal, conforme se observa no TVF. Não apresentou a sua escrituração quando do procedimento fiscal, o que o sujeitou ao arbitramento por parte da autoridade fiscal autuante.

Ademais, no momento que deixou de registrar sua contabilidade (já na época, a ECD), perde sua presunção de boa-fé, inclusive quando apresenta um balanço na sua peça recursal. Não há como dar legitimidade a um balanço sem a respectiva contabilidade.

Cabe ressaltar que toda esta matéria envolvendo o custo a ser considerado na operação já fora objeto de análise durante o procedimento fiscal, inclusive com as alegações da recorrente apresentadas agora (e também na peça impugnatória) rebatidos no TVF.

Exemplificativamente, consigno o seguinte excerto:

89 - Aqui nos cabe tecer uma consideração. O contribuinte apresentou igualmente o balanço patrimonial da Steck Investimentos levantado em 30 de junho de 2011. Nele a conta representativa dos investimentos em quotas de capital de outras empresas alcançou o montante de R\$ 114.704.000,00 (ver balanço no item "Resposta ao TIF 2" do processo). Tal valor, por ter sido levantado em data mais próxima das alienações das quotas de capital, certamente retrataria melhor a sua real cotação. No entanto, como não podemos avaliar a legitimidade e veracidade dos valores inseridos no referido balanço patrimonial, já que não foi apresentado a Escrituração Contábil Digital para o ano-calendário de 2011, estamos considerando como cotação dos investimentos aquele inserido na escrituração e no balanço de 30/12/2010. Assim, os custos das participações ficaram como abaixo demonstrados: (...)

Não se verifica nos autos a ECD (contabilização da época das operações de compra e venda), que seria a prova inafastável do alegado para a recorrente. Impossível considerar apenas suas palavras, trazidas já durante o procedimento fiscal, peça impugnatória e agora, peça recursal, por mais verdadeiras que possam ser. Se não fez a prova adequada, no momento certo, não há condições de se aceitar o alegado agora, sem nenhuma demonstração comprobatória a respeito.

Por conseguinte, NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário quanto a este item.

- da questão da conta garantia

A recorrente alega que, do valor fixado para a alienação das empresas do grupo Steck, dentre as quais a Steck Amazônia e Steck Indústria Elétrica, qual seja, de R\$ 433.217.780,30, o valor correspondente a R\$ 52.200.000,00 ficou retido em conta-garantia sujeitando-se a cláusulas suspensivas para o seu pagamento em momento futuro. Assim, entende que sobre esta parcela retida, não seria possível a incidência de IRPJ e CSLL.

Na decisão *a quo* houve até a concordância, em tese, do pleito da recorrente (então impugnante), mas negou o pleito por falta de elementos comprobatórios a respeito.

Tal situação suscitou a Resolução nº 1402-000.560, da sessão de 23/02/2018, em que solicitou-se o seguinte:

1. da existência da conta-garantia mencionada, avaliando o documento apresentado a e-fls. 1064 a 1080, e sua fidedignidade. Igualmente, corroborando com todos os elementos necessários a esclarecer quando foi constituída, o valor, e se ainda continua em depósito, e se não, quando houve o resgate.

Após intimações e respostas da recorrente, o Relatório de Diligência assim consigna, nas suas conclusões:

35 - Finalizo a presente diligência, respondendo aos questionamentos feitos pelo CARF nos seguintes termos:

1º - da existência da conta-garantia mencionada na peça impugnatória, avaliando a fidedignidade do Contrato de Prestação de Serviços de Depositário, celebrado entre o Sr. Gabriel Gananian, a Schneider e o Banco Bradesco.

R - Afiançamos a existência da Conta Garantia nº 25.446-0, na Agência 3397-9, do Banco Bradesco S.A., objeto do Contrato de Prestação de Serviços de Depositário celebrado entre o Banco Bradesco, a Schneider Electric participações do Brasil Ltda. e o Sr. Gabriel Gananian.

2o - Corroborar com todos os elementos necessários a esclarecer quando a conta-garantia foi constituída, o seu valor e se ainda continua em depósito e, em caso negativo, quando houve o seu resgate;

R - Os elementos de prova da existência da referida Conta Garantia foram acostados ao presente processo e estão consubstanciados em cópias de extratos bancários. Tais documentos demonstram o depósito inicial no valor de R\$ 52.200.000,00, as aplicações financeiras efetivadas com o depósito inicial, bem como o único saque feito na referida conta na data de 16/05/2013, no valor de R\$ 162.689,17.

Numa análise no relatório do Relatório de Diligência, consta o seguinte:

8 - Por derradeiro, esclareceu que nenhum valor, além dos R\$ 162.631,29, citado acima, foi retirado da conta garantia e que se encontra em trâmite por arbitragem, na Câmara de Comércio Internacional, demanda de Gabriel Gananian para o levantamento do saldo existente na referida "Escrow Account".

Vislumbro que os valores depositados em conta garantia não podem ser considerados como pagamento feito ao vendedor, pois esses valores se destinam a cobrir eventuais garantias impostas pelo comprador. Deste modo, não estão plenamente disponíveis ao vendedor, o que somente ocorrerá em data futura, conforme informação constante do Relatório de Diligência.

Destarte, DOU PROVIMENTO quanto a este item da peça recursal, excluindo-se o montante de R\$ 52.200.000,00 do total do valor da venda, por estar depositado em conta garantia.

- da qualificação da multa

Alega a recorrente que não houve a caracterização das condutas tipificadas de fraude, sonegação ou conluio, pela falta de demonstração de dolo específico, o que envolveria a necessária desqualificação da multa qualificada aplicada.

No TVF, consta a seguinte descrição para tal imputação de multa qualificada, após citar alguns artigos legais pertinentes:

8 - Da Multa Qualificada - Planejamento Tributário Abusivo

(...)

119 - A sonegação e a fraude se caracterizam em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública, utilizando-se de subterfúgios a fim de esconder a ocorrência do fato gerador ou retardar o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

120 - Ressalte-se que qualquer conduta fraudulenta do sujeito passivo, visando reduzir ou suprimir tributo, estará sempre enquadrada em uma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da lei nº 4.502/1964.

121 - No curso da presente fiscalização restaram inequivocamente demonstrados que o fiscalizado tentou imputar a sujeição passiva para a sua pessoa física com a intenção de reduzir o tributo devido. De fato, da forma como foi procedida a negociação, a tributação do ganho de capital proveniente da venda das ações da Steck da Amazônia e Steck Indústria Elétrica na pessoa física do Sr. Gabriel Gananian propiciou a redução indevida do Imposto em quase 60%.

122 - A pretensa compra das quotas de capital das empresas Steck da Amazônia e Steck Indústria Elétrica pertencentes à Steck Investimentos não restou comprovada. Os documentos apresentados como afiançadores do negócio, particularmente a minuta de contrato sem assinatura, carecem de validade. Não existem documentos que asseverem o repasse de recursos da aquisição alegada pelo contribuinte.

123 - Ademais, a falta de uma escrituração contábil e de DIPJ (Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica), referente ao ano-calendário de 2011, a que a Steck Investimentos estava obrigada só lança mais nebulosidade sobre a pretensa negociação e serviu para dificultar o conhecimento da autoridade tributária da sua real condição de sujeito passivo da obrigação tributária.

124 - Tais fatos demonstram que a conduta praticada pelo contribuinte enquadra-se no conceito de fraude e sonegação, circunstância na qual a aplicação da multa de 150% é de rigor.

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 sua sócia.

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, inclusive no que tange ao sujeito passivo.

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, isoladamente vistos, 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.

Inevitavelmente, haverá a intenção de dar ares de validade aos atos e contratos ocorridos, 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.

Arguições de boa-fé, como faz a recorrente, são por demais subjetivas, e não excluem a sua real intenção ao desencadear a operação.

Agrava a situação da falta de escrituração contábil e da apresentação DIPJ referente ao ano-calendário em análise - 2011, por parte da Steck Investimentos, mesmo tendo sido intimada e reintimada a apresentar durante o procedimento fiscal. Tal situação não foi devidamente levada a conhecimento do fisco, tendo características típicas de uma sonegação.

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 responsabilidade tributária

Alega a recorrente que, realizada a venda, a Steck Investimentos, diante da perda das participações societárias que permitiam a condução do seu objeto social, deixou de ter razão de existir e, neste sentido, foi dissolvida quase quatro (4) meses após a venda. Assim,

entende que indevido a aplicação da sua responsabilidade tributária nos termos do art. 135, III do CTN.

Cabe destacar aqui há duas imputações aplicadas à recorrente, pessoa física, pela autuação fiscal.

A primeira, considerando a extinção da pessoa jurídica, considerada a baixa da sua personalidade jurídica na Junta Comercial, o que está evidenciado nos autos, coube ao Sr. Gabriel Gananian, na condição de proprietário quase absoluto da Steck Investimentos, a responsabilidade pelo adimplemento da obrigação tributária decorrente do ganho advindo da venda das ações de outras empresas pertencentes ao acervo de investimentos da Steck Investimentos. Tal situação é nitidamente regradada pelo art. 121 do CTN:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz se:

I -contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II- responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Aqui envolve um redirecionamento da responsabilidade, em virtude da extinção da pessoa jurídica, quando a ciência do auto de infração.

E a imputação do art. 135, III do CTN², em que o Sr. Gabriel sempre exerceu a função de Diretor/Presidente, na condução praticamente total dos negócios, cabendo-lhe a responsabilidade pelas infrações apontadas.

Ambas as circunstâncias estão bem detalhadas no TVF, conforme consta no título 7 - *Responsabilidade*, tópico 92 até 116. Ao final, assim consigna:

116 - Portanto, lavra-se o presente auto de infração contra o Sr. Gabriel Gananian, atribuindo-lhe a condição de sujeito passivo da obrigação tributária, nos termos do artigo 121 do CTN, na condição de responsável pelos tributos lavrados, em conformidade ao que determina o inciso III, do artigo 135 do mesmo código.

Nestas circunstâncias apontadas no TVF, há um papel quase absoluto do Sr. Gabriel na operação aqui autuada que objetivou, de forma dolosa, pagar menos tributos, atuando com excesso de poderes. Ele efetuou operações um tanto nebulosas, como não apresentou nenhum documento válido que atestasse as suas cessões onerosas, poucos dias das vendas, para a sua própria pessoa física.

² "Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Igualmente, não apresentou as declarações obrigatórias da pessoa jurídica referente ao ano-calendário de 2011 e nem sua respectiva escrituração.

Toda a operação da troca da titularidade das quotas das empresas vendidas está lastreada em alterações do contrato social, e não foram informadas ao fisco.

Ou seja, há toda uma engrenração bem personalística na pessoa do Sr. Gabriel para ter ocorrido a operação do jeito que ocorreu, que foi totalmente rejeitada quando da autuação fiscal, inclusive com a aplicação da multa qualificada, da qual entendo como válida na presente autuação fiscal.

Assim, entendo também como válida a imputação de responsabilidade, nos termos do art. 135, III do CTN.

Durante as discussões do presente voto no colegiado, no que tange a esta matéria, envolvendo a aplicação do art. 135, III do CTN, maioria dos conselheiros votou pelas conclusões. Entenderam que a imputação do art. 135, III do CTN ao Sr. Gabriel decorreria em maior extensão das questões inerentes à forma como foi extinta a pessoa jurídica. Assim, entendeu a maioria do colegiado que houve uma dissolução irregular, o que reforçaria tal imputação, nos termos assim consignados na decisão recorrida, que me valho para as conclusões da maioria do colegiado:

A dissolução irregular da empresa Steck Investimentos, promovida pelo interessado, está perfeitamente determinada no Termo de Verificação Fiscal quando, além de fazer menção à dissolução efetuada sem a promoção da correta tributação dos ganhos obtidos pela venda das participações societárias a ela pertencentes na Steck da Amazônia e Steck Indústria Elétrica, o autuante aponta as seguintes infrações:

- a não apresentação de contabilidade contendo os lançamentos do ano-calendário de extinção da companhia, conforme determina o artigo 177 da Lei nº 6.404/76;*
- falta do levantamento do balanço por ocasião da liquidação da empresa, obrigação determinada pelo artigo 210 do mesmo diploma legal; e*
- extinção da companhia sem levantamento dos haveres e deveres e sem arquivamento de ata da liquidação que indicasse a partição dos ativos e o responsável pela guarda dos livros e documentos.*

Também o art. 1.179 do Código Civil nos permite constatar que o sócio-administrador não cumpriu a obrigação legal de manter escrituração em conformidade com as atividades da interessada:

Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

Assim, seja com base no art. 530 do RIR ou no art. 1.179 do CC, temos configurada a obrigação da empresa, comandada pela pessoa de seu administrador, de realizar adequadamente a escrituração de modo a refletir os fatos da realidade.

Acrescente-se que a empresa tem a obrigação de apresentar a declaração de rendimentos demonstrando os resultados do ano calendário anterior conforme art. 56 da Lei 8.981/95, in verbis:

Art. 56. As pessoas jurídicas deverão apresentar, até o último dia útil do mês de março, declaração de rendimentos demonstrando os resultados auferidos no ano-calendário anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

Tem-se que, ao promover a dissolução irregular de que se trata, o Sr. Gabriel Gananian cometeu ato ilícito que propiciou a sua responsabilização com fundamento no art.135, inc.III, do CTN.

Por conseguinte, NEGO PROVIMENTO quanto a este item do recurso voluntário.

- da incidência de juros sobre a multa

Contudo, tal questão há anos vem sendo discutida no âmbito do CARF, tendo conformada a posição que resultou na recentemente publicada súmula CARF nº 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Ou seja, independentemente da posição meritória aqui a se discutir, a qual individualmente indico posição já adotada anteriormente em outros votos em que vou de encontro ao pleito da recorrente, tal matéria, no momento em que passa a ser sumulada, é de observância obrigatória pelos membros do CARF, nos termos do *caput* art. 72 do Anexo II da Portaria MF nº 343/2015 (Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Ricarf)).

Por conseguinte, NEGA-SE PROVIMENTO quanto a este item do recurso voluntário.

- da alegação da cessação da incidência de juros de mora após 360 dias do protocolo da impugnação

Alega a recorrente que na hipótese de a Impugnação não ser decidida dentro do prazo de 360 dias, como manda o artigo 24 da Lei nº. 11.457/07, deverá ser reconhecida a inércia do credor e a ausência de qualquer fato ou omissão imputável ao Recorrente, suspendendo-se a fluência dos juros.

Contudo, não há previsão legal para tal pleito, ele se baseando numa construção da recorrente.

A norma do art. 24 da lei nº 11.457/2007, reproduzida a seguir, é meramente programática, não havendo cominação de qualquer sanção em decorrência de seu descumprimento:

Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

Vale salientar que o crédito tributário é constituído no momento da lavratura do auto de infração, sujeito à revisão com base nas decisões proferidas no processo administrativo fiscal.

A previsão legal da aplicação de juros está devidamente tipificada nos autos, e não como reconhecer seu pleito.

Destarte, NEGA-SE PROVIMENTO quanto a este item.

- da alegação da aplicação do artigo 112 do CTN em caso de voto de qualidade

Alega a recorrente a aplicação, em caso de empate, do art. 112 do CTN ao presente caso, garantindo-se a interpretação mais favorável da legislação tributária ao contribuinte.

Contudo, o art. 112 não se coaduna com o julgamento administrativo, pois este avalia a validade existencial e jurídica dos autos de infração, e neste caso, em caso de empate, deve prevalecer o interesse público.

Por conseguinte, NEGA-SE PROVIMENTO quanto a este item.

- do efeito confiscatório da multa qualificada

Ao longo da sua peça recursal, traz discussões do efeito confiscatório da multa qualificada.

Nestas linhas de defesa, adotada em parte da sua peça recursal, compreendo que se afasta das possibilidades de manifestação deste colegiado. Em verdade, há vedação expressa no art. 26-A do Decreto 70.235/1972 que se adentre ao mérito de validade constitucional de normas legais no âmbito da do processo administrativo fiscal:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade

Para tanto foi editada a Súmula CARF nº 2, a qual tão somente vem a espelhar o monopólio do Poder Jurisdicional sobre a temática:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Destarte, NÃO CONHEÇO destas matérias do recurso voluntário.

Do Recurso de Ofício - questão do aproveitamento do imposto recolhido na pessoa física da operação

O recurso de ofício versa sobre a parte exonerada na autuação fiscal que envolve o imposto de renda sobre o ganho de capital recolhido na pessoa física, que foi concedida sua compensação com o apurado no auto de infração.

A justificativa para tal decisão na instância *a quo* foi que existiu *uma única operação que foi a de alienação das empresas Steck Amazônia e Steck Indústria Elétrica, efetuada pela Steck Investimentos, para a Schneider Electric Participações do Brasil Ltda, que ocorreu em 20/07/2011.*

Tais valores foram demonstrados nos autos e pesquisados pelos sistemas da RFB pela autoridade *a quo*.

Perfil-me exatamente nesta posição, conforme já precedentes julgados nesta turma em que fui o relator (acórdão 1402-002.959, sessão de 13/03/2018).

Assim, como aconteceu a desconsideração dos atos jurídicos identificados na operação em discussão, cabe sim a compensação dos valores eventualmente pagos na situação anterior identificada.

Ressalte-se que aqui não se está falando em compensação nos termos da legislação pertinente ao PER/Dcomp, e sim, o aproveitamento de valores pagos por conta da compreensão que operação original foi desconstituída, e na nova operação entendida como a real pela autoridade fiscal autuante, haveria o mesmo tributo a pagar.

Destarte, NEGOU PROVIMENTO ao recurso de ofício.

Conclusão:

Em face de todo o exposto acima, VOTO no seguinte sentido:

- NÃO CONHECER da matéria constitucional alegada referente ao efeito confiscatório da multa qualificada;
- CONHECER E DAR PROVIMENTO no que tange à exclusão do montante recebido da venda do valor depositado em conta garantia no montante de R\$ 52.200.000,00;
- CONHECER E NEGAR PROVIMENTO a todas as demais matérias do recurso voluntário;
- CONHECER E NEGAR O RECURSO DE OFÍCIO.

(assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges