



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

Processo nº 11020.720774/2017-95
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-003.130 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de fevereiro de 2019
Matéria IRPJ; lucro presumido; ganho de capital
Recorrente PS TRÊS ADMINISTRADORA DE BENS LTDA (responsáveis solidários: Bedin Lovatel Participações Ltda, Suzana Bedin Participações Ltda, Hamalu Participações Ltda, Vyoletah Participações Empresariais Ltda, Rafebe Participações Empresariais Ltda, Sueli Bedin Lovatel, Suzete Bedin, Paulo Luiz Bedin, Suzana Bedin e Rodoviário Bedin Ltda)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. CONFIGURAÇÃO. MOMENTO DA AQUISIÇÃO. GANHO DE CAPITAL.

Os bens que, no momento da aquisição, são classificados como integrantes do ativo imobilizado, por sua utilização pelo proprietário ou grupo econômico, estão sujeitos à apuração de ganho de capital no momento de sua alienação.

SIMULAÇÃO. ATO DISSIMULADO. TRIBUTAÇÃO.

Configurando-se a utilização de interposta pessoa e a simulação, tem-se, como fato jurídico tributário, o ato dissimulado realizado pelo verdadeiro contribuinte.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM.

No grupo econômico, as pessoas jurídicas cujos patrimônios sejam afetados pela confusão patrimonial ou que participem em conluio da dissimulação do fato jurídico tributário estão sujeitas ao vínculo de solidariedade por interesse comum.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INFRAÇÃO À LEI.

As pessoas físicas que tenham poderes de gestão e atuem em conluio para o cometimento de atos tendentes a dissimular a ocorrência do fato jurídico tributário estão sujeitas ao vínculo de responsabilidade por infração à lei.

MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.

Não restando comprovada nos autos a conduta dolosa, com evidente intuito de fraude, do contribuinte, é aplicável a multa no percentual de 75%, nos termos do § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96.

O TVF não logrou êxito em fundamentar de forma devida a eventual conduta dolosa que justificaria a qualificação da penalidade.

Não é possível "aproveitar" os demais tópicos do TVF para justificar a qualificação da penalidade, que deve vir fundamentada em tópico específico do TVF, sob pena de cerceamento do direito de defesa.

UTILIZAÇÃO DOS PAGAMENTOS DE IRPJ/CSLL FEITOS PELA RAFEBE. POSSIBILIDADE.

Caracterizando-se a existência de operação única de alienação do bem, o pagamento realizado pela RAFEBE (operação desconsiderada pelo Fisco) deve ser aproveitado para fins de redução do lançamento do imposto devido pela mesma operação, agora lançado na pessoa jurídica sujeito passivo correta.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2012

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplicam-se à CSLL de forma decorrente as infrações apuradas na base de cálculo do IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a preliminar de ilegitimidade passiva da empresa PS TRÊS. Por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso da Contribuinte e dos apontados como responsáveis solidários para admitir a compensação do IRPJ e da CSLL pagos pela empresa RAFEBE e afastar a qualificação da multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Carlos André Soares Nogueira, que negava provimento ao recurso in totum, Abel Nunes de Oliveira Neto e Luiz Augusto de Souza Gonçalves que davam provimento tão somente para a compensação do IRPJ e da CSLL pagos pela empresa RAFEBE. O Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano votou pelas conclusões em relação à manutenção das responsabilidades solidárias. Designado o Conselheiro Daniel Ribeiro Silva para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Relator.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva - Redator designado.

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

Relatório

I - Relatório dos fatos apurados pela fiscalização e das alegações em sede de impugnação.

Inicialmente, reproduzo o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto, no qual estão sinteticamente narrados os fatos apurados pela fiscalização e as alegações das impugnações apresentadas pela contribuinte e pelos responsáveis solidários:

Conforme descrito no Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 27 a 54), parte integrante do auto de infração lavrado em 06/04/2017 (fls. 02 a 25), o contribuinte acima identificado foi fiscalizado em relação ao IRPJ e CSLL, em decorrência de procedimento de verificação do cumprimento de obrigações tributárias, que abrangeu fato gerador ocorrido no ano de 2012.

Relata a Autoridade Fiscal que a fiscalizada PS Três optou pelo regime de tributação com base no lucro presumido e adotou o regime de competência, cujo o objeto social é a administração de negócios e a prestação de serviços em franquias e representações em geral, além da participação societária em outras empresas. O objetivo da fiscalização foi avaliar a regularidade fiscal da venda de um terreno com uma edificação de dois andares à empresa Even-SP.

Ao narrar os fatos, alega que a empresa Rafebe, registrada na Junta Comercial em 08/08/2012, estabeleceu contrato de promessa de venda e compra com a Even- SP, em 20/08/2012, do imóvel de matrícula nº 17.173, ao preço de R\$ 20.000.000,00 em 10 parcelas iguais. Em 27/08/2012, com registro na JUCERGS em 09/10/2012, foi lavrada a Alteração e Consolidação de Contrato Social que aprovou a absorção de parcela de patrimônio da empresa PS Três, o mesmo imóvel de Matrícula nº 17.173, elevando capital em R\$ 441.192,00.

O Auditor Fiscal destaca que esse imóvel recebido pela Rafebe no valor de R\$ 441.192,00 estava cedido pela fiscalizada em comodato para a Rodoviário Bedin Ltda. por tempo indeterminado. Afirma que foi a PS Três quem efetuou a venda do imóvel diretamente à Even-SP, mas criou uma nova empresa, cujo objeto social engloba compra e venda de imóveis próprios e seria tributada pelo lucro presumido, com a intenção de tributar o ganho de capital a menor. Alega que a empresa constituída (Rafebe) possui quadro social idêntico ao da PS Três à época da cisão, concluindo pelo pleno controle da última nas ações da primeira.

Ao resumir a estratégia criada pela PS Três para “livrar-se da tributação da venda de um bem como ganho de capital”, assim esquematiza o Fiscal: “1) criar a empresa RAFEBE, com o objeto social de compra e venda de imóveis próprios, 2) cindir parcialmente a PS TRES e verter o bem à RAFEBE que, imediatamente, 3) venderia o bem que seria considerado receita operacional e, portanto, submetido à tributação presumida do lucro.”

Afirma, porém, que a PS Três cometeu o “erro grosseiro” de realizar a venda do imóvel à Even-SP em 20/08/2012, antes mesmo de verter o bem à Rafebe (em 27/08/2012), descuido que ocorreu tendo em vista a coincidência de corpos societários. Aduz não ser possível que uma empresa, que iniciou suas atividades em 08/08/2012, tenha condições de efetuar a venda de um imóvel no dia 20/08/2012, operação realizada em prazo exíguo, levando-se em conta as inúmeras etapas a serem vencidas, evidenciando que as tratativas se iniciaram antes do surgimento da Rafebe, pela própria PS Três.

Alega também que outras evidências comprovam que a Rafebe foi criada especificamente para mascarar a venda do imóvel cujo dono era a PS Três: não contratou empregados durante os anos de 2012 a 2015 e havia vendido apenas um imóvel nesse período, conforme resposta a intimação, e constatou que o domicílio tributário da Rafebe é a residência de Sueli Bedin Lovatel e Paulo Luiz Bedin.

Conclui que a PS Três optou por efetuar a sua cisão e transferir o imóvel de matrícula nº 17.173 para a Rafebe, com a finalidade de aplicar um percentual de lucro menor que a primeira. Com isso, calculou o ganho de capital que deveria ter sido submetidos à tributação pelo lucro real da PS Três, em 20 de agosto de 2012.

A Autoridade Fiscal aplicou multa qualificada de 150%, por ter a fiscalizada promovido uma série de arranjos organizacionais com a finalidade de evitar a correta tributação sobre a venda de um bem de sua propriedade, cujos atos e documentos juntados aos autos evidenciam a prática dolosa de fraude e sonegação.

Ao proceder à responsabilização solidária das pessoas jurídicas e físicas que atuaram de modo ativo para iludir o fisco federal, alega que a documentação coletada revela o interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação, nascida com a venda do imóvel. Imputou solidariedade com base no artigo

124 - I do CTN às seguintes pessoas jurídicas: Bedin Lovatel Participações Ltda, Suzana Bedin Participações Ltda., Hamalu Participações Ltda, Vyoletah Participações Empresarias Ltda. e Rafebe Participações Empresariais Ltda.

Imputou ainda solidariedade às pessoas físicas com poderes legais de atuação, ou seja, aos administradores e diretores que atuaram ativamente na formação da infração, com base nos arts 124 – I e 135 – III do CTN, visto constar as suas assinaturas nos documentos comprovadores da infração trazida à luz neste processo, quais sejam: Sueli Bedin Lovatel, Suzete Bedin, Paulo Luiz Bedin e Suzana Bedin.

Por fim, imputou responsabilidade solidária à Rodoviário Bedin Ltda., proprietária anterior do bem objeto da autuação, pois estava usufruindo do bem no momento da venda e continuou a usufruir do bem após a venda, em ambas as situações por meio de comodato, constando expressamente no contrato de compra e venda estabelecido com a Even- SP, com base no art. 124 – I do CTN. Em consequência das divergências acima, a contribuinte foi intimada a pagar o tributo apurado, juros de mora e multa de 150%, , totalizando R\$ 20.049.666,24.

Inconformados com a autuação, apresentaram impugnações e juntaram documentos o contribuinte PS Três (fls. 722 a 732 e 806 a 816) e os responsáveis solidários Sueli Bedin Lovatel (fls. 846 a 873 e 949 a 976), Rafebe Participações Empresariais Ltda. (fls. 1054 a 1064 e 1158 a 1168), Paulo Luiz Bedin (fls. 1187 a 1201 e 1383 a 1411), Suzana Bedin (fls. 1278 a 1305 e 1776 a 1833), Suzete Bedin (fls. 1487 a 1515 e 1687 a 1773), Rodoviário Bedin Ltda. (fls. 1592 a 1604 e 1671 a 1682), Hamalu Participações Ltda (fls. 1883 a 1895 e 1972 a 1984), Bedin Lovatel Participações Ltda. (fls. 1994 a 2006 e 2085 a 2097), Vyoletah Participações Empresarias Ltda. (fls. 2109 a 2121 e 2200 a 2212) e Suzana Bedin Participações Ltda. (fls. 2224 a 2236 e 2314 a 2326).

A Impugnante PS Três Administradora de Bens Ltda. defende em preliminares sua ilegitimidade para figurar no polo passivo da exação, pois foi proprietária do imóvel objeto da presente autuação antes do fato gerador, não realizando nenhum negócio jurídico que incidisse tal tributação, além de possuir quadro societário distinto, não configurando o interesse comum previsto no art. 124, I, CTN.

No mérito, defende que o fato de duas empresas possuírem um mesmo quadro societário não pressupõe nenhum tipo de fraude, e nada impedia que a impugnante alterasse o objeto social de sua empresa e realizasse tal procedimento (venda) através desta com o mesmo tipo de tributação realizado na Rafebe, em nome do princípio da legalidade tributária do art. 150, I, da CF, e o procedimento de cindir seu patrimônio para uma nova empresa que atuaria no ramo imobiliário não encontra óbice legal, sendo “uma decisão interna dos sócios de ter uma empresa específica e

assim poder gerenciar melhor as atividades que seriam desenvolvidas no ramo imobiliário”.

Alega também que a venda de coisa alheia é perfeitamente possível, conforme doutrina colacionada, e que o Supremo Tribunal Federal já se pronunciou no mesmo sentido: “A venda a non domino não é nula de pleno direito, nem anulável. É negócio condicional.”. Por isso, “a venda de RAFEBE PARTICIPAÇÕES EMPRESARIAIS LTDA existiu, é válida e eficaz, sendo descabida qualquer espécie de responsabilização da ora impugnante.”. Ademais, quanto ao curto lapso temporal da negociação, afirma que “para que uma venda se realize basta que exista, vendedor, comprador e interesse das partes na realização do negócio”.

Quanto à multa qualificada, defende que não houve qualquer tipo de dolo, apenas manifestação da livre iniciativa comercial, que poderia ser feita com alteração do objeto social para realização de atividade imobiliária, e que a empresa que recebeu o imóvel vertido na cisão cumpriu com suas obrigações tributárias, sendo que já era intenção dispor dos bens que se encontram registrados junto à impugnante como propriedade para investimento desde 2009.

A responsável solidária Sueli Bedin Lovatel, após narrativa dos fatos, alega ser parte ilegítima para figurar no polo passivo do referido auto de infração, já que nunca foi proprietária do imóvel objeto da presente autuação, não se confundindo a pessoa física do administrador e/ou sócio com a pessoa jurídica que ele representa, conforme Súmula 430 do STJ.

No mérito, defende que não atuou diretamente em seu nome na situação que deu origem à tributação, embora tenha representado alguma das autuadas, bem como não há ilegalidade ou fraude no fato de uma empresa possuir sócios comuns ou quadro societário idêntico à outra empresa. Outro argumentos utilizados são semelhantes ao da impugnação da Contribuinte PS Três, inclusive no que tange à nulidade da multa qualificada.

A responsável solidária Rafebe Participações Empresariais Ltda. argumenta que, após a venda do primeiro imóvel, realizou outras atividades, tais como “compra de imóvel em Guarulhos, construção de pavilhões e locação dos mesmos para as empresas Rodoviário Bedin Ltda, M A Capasso Transportes e Armazenamento Ltda e Veclog Transportes e Logística Ltda.”. Com o desaquecimento do mercado, outras atividades não são mais visíveis. No mais, argumentos similares aos acima elencados.

Os Impugnantes Paulo Luiz Bedin, Suzana Bedin, Rodoviário Bedin Ltda., Suzete Bedin, Hamalu Participações Ltda, Bedin Lovatel Participações Ltda., Vyoletah Participações Empresarias Ltda. e Suzana Bedin Participações Ltda. apresentaram defesa com argumentos similares aos dos Impugnantes anteriormente citados, motivo pelo qual não serão resumidos.

É o relatório, suficiente para o julgamento.

A DRJ julgou improcedentes as impugnações e manteve incólumes os créditos tributários de IRPJ e CSLL constituídos de ofício, bem como os vínculos de responsabilidade tributária. A ementa do Acórdão nº 14-69.900, da 1ª Turma da DRJ/RPO, restou consignada nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 20/08/2012

VENDA DE BEM A TERCEIRO. PROPRIEDADE NÃO CONSOLIDADA. NULIDADE PARA FINS TRIBUTÁRIOS.

Não é possível a venda de bem a terceiro por quem não possui a sua propriedade. O procedimento de transferência de bem imóvel a empresa com tributação mais benéfica, em data posterior à assinatura de contrato de compra e venda, evidenciam simulação no intuito de reduzir o pagamento dos tributos devidos e lesar o Fisco, merecendo a desconsideração do negócio para fins tributários e o agravamento da multa em 150%.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM DAS PESSOAS JURÍDICAS. ATUAÇÃO DECISIVA.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Participando ativamente da situação que ensejou a ocorrência do fato gerador que deu origem à tributação indevida, a menor e que interessava às partes, os responsáveis devem ser incluídos no polo passivo da demanda.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INFRAÇÃO À LEI. DIRETORES, GERENTES E REPRESENTANTES. ATUAÇÃO DECISIVA NA OPERAÇÃO QUE RESULTOU TRIBUTAÇÃO A MENOR.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

MULTA AGRAVADA DE 150%. ATOS CONSCIENTES E PREMEDITADOS COM O INTUITO DE PAGAR MENOS IMPOSTOS.

A comprovação do intuito de pagar menos tributos, configurando fraude e simulação, com lesão direta ao Fisco, é suficiente para a aplicação da multa agravada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignados com a decisão de piso, apresentaram recursos voluntários a contribuinte PS TRÊS Administradora de Bens (fls. 2372 a 2399); RAFEBE (fls. 2402 a 2429; Suzete Bedin, Sueli Bedin Lovatel, Suzana Bedin e Paulo Luiz Bedin (fls. 2430 a 2457); Bedin Lovatel Participações, Suzana Bedin Participações, Hamalu Participações, Vyoletah Participações Empresariais e Rodoviário Bedin (2458 a 2485).

II - Recursos voluntários.**II.1- Recurso voluntário da contribuinte PS TRÊS Administradora de bens.****II.1.a- Preliminar de ilegitimidade passiva.**

Inicialmente, PS TRÊS Administradora de Bens alegou a ilegitimidade passiva.

Aduziu que o fato jurídico tributário relevante para o presente feito era a venda do imóvel de matrícula nº 17.173 pela Rafebe à Even-SP, após recebê-lo, via cisão parcial, da PS TRÊS.

Assim, a contribuinte, ou seja, a pessoa que guardaria relação pessoal e direta com a situação que constituiu o fato gerador, seria a Rafebe. Também não seria o caso de atribuição de vínculo de responsabilidade, pois este não poderia ser presumido ou implícito.

Ademais, a cronologia dos fatos possibilitaria

visualizar o “caminho” feito pelo bem vendido, que deixa o patrimônio da Recorrente, sendo transferido à Rafebe, por cisão parcial de seu patrimônio, e que então é objeto de contrato de promessa de compra e venda entre esta a Even-SP, promessa essa condicionada à perfectibilização da cisão referida, a qual ocorreu, dando azo aos atos que se seguiram.

II.1.b- Inexistência de solidariedade.

Argumenta que a solidariedade não se presta a incluir terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, mas *"mera forma de graduar a responsabilidade daqueles que já ocupam a condição de sujeito passivo"*.

Não sendo a recorrente contribuinte, não se lhe aplicaria a solidariedade.

II.1.c- Mérito.**Da licitude das operações ou da inexistência de fraude, simulação e conluio.**

No mérito, a recorrente alega que

Ao contrário da perspectiva da Fiscalização, a Recorrente não realizou, entretanto, o negócio jurídico de formação sucessiva, com evidente intuito de fraude! Realizou uma step by step transaction, mediante a execução de atos válidos, que foram

registrados, antes da ocorrência do fato gerador (posto que condicionado à fato futuro, como abordado na alínea “b” abaixo) e sem a intenção de prejudicar o Fisco ante a licitude das operações.

Argumentou, também, que não omitiu declarações, falsificou documentos, prestou informação falsa, inseriu elementos inexatos nos livros, com o objetivo de não pagar ou pagar menos imposto e contribuição.

Informou que o bem estava escriturado como *propriedade para investimento*, o que denotaria a vontade de ingressar no mercado imobiliário. Para otimizar estrutura, o Grupo Empresarial do qual a recorrente faz parte optou por constituir sociedade empresária especializada em atividade imobiliária, a Rafebe.

Neste contexto, incumbiria ao Fisco provar a ilicitude, não sendo suficientes indícios ou presunções.

Sobre a licitude das operações, a recorrente lança os seguintes argumentos:

Quanto às operações entabuladas, o que temos aqui é o estabelecimento de estratégias para a realização de atos e negócios jurídicos com o fito de melhor atender à atividade empresarial dos envolvidos, considerando o livre exercício da atividade econômica, sem descuidar do dever fundamental de pagar tributos.

A Recorrente poderia ter realizado a venda do bem ela mesma, se tivesse alterado seu objeto social e transferido o imóvel para ativo seu circulante. No entanto, como o contribuinte tem competência para exercer discricionariamente seus negócios e gerir seu patrimônio respaldado no princípio da autonomia da vontade, não está legalmente impedido de agir em busca de uma tributação mais amena.

Temos que a licitude do comportamento – em obediência ao princípio da estrita legalidade em matéria tributária, harmonizada com os princípios da autonomia da vontade e da livre empresa, que permeiam os atos privados –, significa que, salvo excepcional e específica restrição legal, a efetivação de negócio menos gravoso não deve sofrer objeção.

A tipicidade dos negócios realizados (perfeitos nos seus efeitos) colima resultado econômico diferenciado, mas não revestido de ilicitude, nem muito menos desconexo entre os fatos econômicos e os atos jurídicos negociais. Estamos a falar da elisão, que, além de lícita, se delineia conforme o momento da ação do contribuinte, não sendo cabível sua configuração após a positivação da obrigação tributária. Enquanto esta não estiver concretizada, ainda tem lugar a figura elisiva. In casu, o fato gerador (venda do bem imóvel), posto que condicionado, se perfectibilizou com a cisão da Recorrente, consolidando a propriedade na Rafebe e, portanto, possibilitando os efeitos do contrato firmado por esta com a Even-SP. Assim, podemos dizer que a participação da Recorrente termina com a sua cisão que,

em que pese concomitante, dado o caráter suspensivo dessa condição, cronologicamente antecede à venda (fato gerador).

Ao final deste tópico, conclui que, não havendo fraude, a autoridade lançadora não poderia ter desconsiderado o negócio jurídico e nem ter aplicado a multa qualificada (150%).

Do contrato condicional.

O contribuinte defende a validade do contrato com cláusula suspensiva, nos termos do artigo 125 do Código Civil. A venda do imóvel de matrícula 17.173 da Rafebe à Even-SP estaria condicionada à cisão parcial da recorrente e a consequente averbação no Registro de Imóveis. Uma vez implantada a condição suspensiva, o contrato seria plenamente eficaz.

Destaca que os atos necessários à satisfação da condição suspensiva (cisão, averbação no registro de imóveis e até pagamento de ITBI) foram realizados e, portanto, *in casu*, o negócio seria perfeito.

Da desconsideração do pagamento dos tributos pela Rafebe.

Alega a recorrente, sucessivamente, que a fiscalização deveria ter levado em consideração, na apuração dos tributos, os montantes recolhidos espontaneamente pela Rafebe.

Da multa confiscatória.

Alega a recorrente que a multa qualificada de 150% fere os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, apresentando inegável caráter confiscatório. Ademais, no caso concreto, não se teria evidenciado simulação, fraude ou conluio.

II.2- Recursos voluntários dos responsáveis solidários.

Os recursos voluntários dos responsáveis solidários repetem diversas alegações da contribuinte PS TRÊS, assim, serão relatados abaixo somente os pontos não abordados anteriormente.

II.2.a- Recurso voluntário de Rafebe Participações Empresariais.

Em seu recurso voluntário, a Rafebe repete as alegações da PS TRÊS, razão pela qual deixo de sumarizar os argumentos.

II.2.b- Recurso voluntário de Bedin Lovatel Participações Ltda, Suzana Bedin Participações Ltda, Hamalu Participações Ltda, Vyoletah Participações Empresariais Ltda e Rodoviário Bedin Ltda.

Os recorrentes reprisam as alegações feitas pela contribuinte PS TRÊS.

Com base na validade dos atos praticados, da inexistência de irregularidade tributária, pois o tributo teria sido regularmente recolhido pela Rafebe, e na impossibilidade jurídica de aplicação do instituto da solidariedade, advogam o afastamento do vínculo de responsabilidade.

II.2.c- Recurso voluntário de Suzete Bedin, Sueli Bedin Lovatel, Suzana Bedin e Paulo Luiz Bedin.

Os recorrentes reprisam as alegações feitas pelas recorrentes anteriores e também pedem o afastamento do vínculo de responsabilidade.

Voto Vencido

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

Os recursos voluntários são tempestivos e preenchem os requisitos legais. Deles, tomo conhecimento.

O cerne da questão de relevo para o deslinde do presente feito reside na forma como se interpreta o conjunto de atos jurídicos realizados pela PS TRÊS e pela Rafebe para vender o imóvel matrícula 17.173 para a Even-SP.

Não há dúvidas acerca dos atos jurídicos realizados, uma vez que estão documentalmente comprovados. A Rafebe foi constituída em 01/08/2012. Em 20/08/2012, foi celebrado o contrato de promessa de compra e venda entre a Rafebe e a Even-SP. No dia 27/08/2012, houve a cisão da PS TRÊS, com a versão parcial do patrimônio, com o citado imóvel, para a Rafebe.

Ao tratar a matéria, a fiscalização considerou que os atos são simulados, com o fito de escapar fraudulentamente da tributação mais rigorosa, uma vez que a Rafebe foi criada com a atividade de compra e venda de imóveis próprios e, dessa forma, apurou o imposto e a contribuição considerando o produto da alienação do imóvel como receita bruta da atividade.

Como consequência da simulação, a fiscalização considerou que a venda foi realizada pela PS TRÊS. Esta seria a contribuinte.

Como a PS TRÊS não exerce a atividade de compra e venda de imóveis próprios e tinha o imóvel escriturado no ativo não circulante, a autoridade lançadora tributou o ganho de capital adicionando-o diretamente às bases de cálculo de IRPJ e CSLL no Lucro Presumido.

De outra banda, a contribuinte e os recorrentes argumentam nos recursos voluntários que os atos jurídicos realizados seriam todos perfeitamente válidos e, dessa forma, estariam lastreados na liberdade empresarial e no princípio da legalidade.

Argumentam que a própria PS TRÊS poderia ter escriturado o imóvel no estoque, ter alterado sua atividade no contrato social e, a partir daí, poderia ter feito a mesma operação de venda e a mesma apuração. Entretanto, o Grupo Econômico ao qual a sociedade PS TRÊS pertence teria avaliado que seria mais interessante do ponto de vista administrativo criar uma sociedade com atividade própria de compra e venda de bens próprios.

Pois bem, a matéria é delicada e deve ser analisada com vagar. Afinal, como visto na síntese acima, está-se confrontando a liberdade empresarial, que lança suas raízes no direito à livre iniciativa de estatura constitucional, e o dever fundamental de pagar tributos, que também tem índole constitucional.

Penso que deve-se partir dos argumentos esgrimidos pelos recorrentes, ou seja, pela liberdade.

Os argumentos dos recursos voluntários procuram situar a compreensão dos fatos narrados no campo dos planejamentos tributários, ou, na expressão mais corrente da doutrina brasileira, da elisão fiscal.

Neste campo, em abstrato, o sujeito passivo tem proteção constitucional para organizar sua atividade empresarial, seja no aspecto operacional, seja nos aspectos administrativos e societários, da forma mais eficiente que encontrar, mesmo que tal organização leve à redução da carga tributária que, de outra forma, seria mais gravosa.

De fato, os sujeitos passivos, na ordem constitucional pátria, não estão obrigados a se submeter à tributação mais onerosa, desde que se limitem a planejamentos tributários legítimos.

Entretanto, em que pese a insistência da contribuinte e das recorrentes em analisar individualmente cada um dos atos jurídicos, a análise hodierna da legitimidade dos planejamentos tributários não se dá com apego à formalidade dos textos legais, observando-se em abstrato a validade do conceito de cada classe de ato individualmente realizado.

É preciso olhar para os atos efetivamente realizados. E olhá-los em seu conjunto, como uma pintura, para se compreender o quadro como um todo, e não isoladamente, como se fossem pinceladas no éter.

Nas alegações invocadas nos recursos voluntários, um argumento é relevante. Aduzem que a própria PS TRÊS poderia ter alterado o contrato social para incluir a atividade de compra e venda de imóveis próprios. Em seguida, poderia ter escriturado o imóvel em conta de ativo circulante (estoque) e realizado ela mesma a venda para a Even-SP.

A tributação, neste caso aventado, seria a mesma que foi apurada pela Rafebe.

Dessa forma, segundo o raciocínio dos recorrentes, o Grupo Econômico estaria diante de duas opções válidas, ambas com a mesma carga tributária: realizar a venda diretamente por meio da PS TRÊS ou criar uma nova sociedade com uma atividade própria de compra e venda de imóveis próprios.

Pensado dessa forma, o conjunto de atos poderia amoldar-se ao conceito de planejamento fiscal, na lição de José Luís Saldanha Sanches:

O planejamento fiscal consiste numa técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a um certo

comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária ou escolhe, entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que, por acção intencional ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada de menos encargos fiscais. O planeamento fiscal ilegítimo consiste em qualquer comportamento de redução indevida, por contrariar princípios ou regras do ordenamento jurídico-tributário, das onerações fiscais de um determinado sujeito passivo. (Sanches, José Luís Saldanha. Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional. Coimbra: Coimbra Editora, 2006, p. 21 - nota de rodapé) - grifei.

Na esteira dos argumentos lançados pelos recorrentes, o planeamento realizado pelo Grupo Económico ao qual pertence a PS TRÊS, configurado nos atos jurídicos realizados em sequência (*step by step transactions*), seria legítimo e estaria ancorado em razão extratributária, em outras palavras, não padeceria de abusividade pois não teria sido realizado com o objetivo exclusivo de economizar tributos. Também não padeceria de vícios como fraude, simulação ou sonegação.

Todavia, não lhe assiste razão. De se ver.

O primeiro ponto relevante é a falta de suporte na legislação para o argumento de que a PS TRÊS poderia livremente escriturar o imóvel em questão no ativo circulante (estoque), após alterar o contrato social para incluir a atividade de compra e venda de imóveis próprios.

A determinação da forma de apuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL quando da alienação de um bem que foi, originalmente, registrado em conta do Ativo Imobilizado e que serviu às atividades operacionais da sociedade empresária e de seu Grupo Económico, deve ser feita de acordo com a situação do bem no momento de sua aquisição e não no momento da venda. Nesse sentido, é firme a jurisprudência deste Conselho, como se pode observar no julgado abaixo, cuja ementa está reproduzida na parte que interessa:

IRPJ/CSLL LUCRO PRESUMIDO. ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS. GANHO DE CAPITAL.

Sujeita-se a apuração de ganho de capital a venda de bens originalmente registrados no ativo imobilizado e que serviram para a consecução dos objetivos sociais da pessoa jurídica ou da controladora. A classificação do ativo deve ser observada no momento da sua aquisição, e a contribuinte fez a opção de classificação como ativo permanente, pois essa era a natureza do bem quando da sua incorporação, servindo de parque fabril da Controladora. (Acórdão nº 1401-002.832, de 25/08/2018, relatoria do conselheiro Daniel Ribeiro Silva)

Convém trazer à colação trechos da fundamentação do voto, cujas razões de fato e de direito são bastante semelhantes às tratadas no presente processo, permitindo a aplicação da lógica jurídica que o anima:

O cerne da questão está em se analisar a efetiva natureza contábil dos bens imóveis objeto da fiscalização, bem como

acerca da possibilidade de sua reclassificação do ativo imobilizado para o ativo circulante antes da sua venda.

Oportuno se faz rememorar o contexto fático das operações. A contribuinte foi constituída em novembro de 2010, e no mês seguinte recebeu em integralização de seu capital por meio de imóveis, de sua Controladora. Em sequência, no início de 2011, os imóveis integralizados (vindos da Controladora), todos, alugados à Controladora, por um prazo de cinco anos.

A recorrente os classificou no Ativo Não Circulante, subgrupo imobilizado e assim lá permaneceram até 31/10/2012, quando, após ter certeza de sua alienação (com a assinatura de um Memorando de Entendimentos com a CSHG), foram reclassificados para o sub grupo Realizável a Longo Prazo e, em 01/11/2012, reclassificados para o Ativo Circulante (imóveis/terrenos para venda).

De fato, como bem concluiu a DRJ, os imóveis alienados nunca perderam a sua natureza de ativo imobilizado. Neste sentido, destaca que desde que se iniciaram as tratativas para a venda dos imóveis, por exemplo, para a CSHG Logística, em maio de 2012, os imóveis permaneceram classificados no Ativo Não Circulante.

De fato, como bem concluiu a DRJ, os imóveis recebidos para integralização do capital da recorrente jamais deixaram de ser o que eram na Controladora, ou seja, eram imóveis e/ou terrenos que faziam parte de seu parque fabril, portanto eram bens do ativo imobilizado. Tanto é que foram assim classificados na escrituração da recorrente, aliado ao fato de que logo após a integralização foram, todos, alugados à Controladora por um prazo de cinco anos.

Então, os imóveis recebidos não poderiam ser classificados no ativo circulante (estoques), pois, apesar de constar no objeto social da recorrente, a administração, aluguel, compra e venda de imóveis próprios, tais imóveis não eram destinados à venda, ou seja, não faziam parte de venda no curso ordinário de seu negócio.

Isto porque, a classificação do bem como ativo permanente (bem necessário à manutenção da atividades da empresa) deve ser verificado no momento da sua aquisição ou incorporação à empresa, e nesse caso, não restam dúvidas que os imóveis que serviam de parque fabril para a Controladora, e alugados por um período de 5 anos estavam corretamente classificados.

Não fosse assim, bastaria antes de se proceder à alienação de quaisquer bens do ativo imobilizado, alterar o objeto social da empresa para o tributar como receita operacional, evitando a tributação pelo ganho de capital quando fosse o caso.

Ressalte-se ainda que, a classificação como ativo imobilizado não impede que o referido ativo seja locado ou eventualmente vendido, entretanto as tributações correspondentes são distintas.

[...]

De toda forma, apenas para fins de debate, a jurisprudência administrativa mais recente tem adotado a mesma linha de entendimento da DRJ, senão vejamos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. VENDA DE BENS DO ATIVO PERMANENTE. GANHO DE CAPITAL. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. RECLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL. ATIVO CIRCULANTE. EFEITOS TRIBUTÁRIOS

A receita obtida com a venda de bens do ativo permanente sujeita-se à apuração de ganho de capital. No regime do lucro presumido, o ganho de capital deve ser somado à base de cálculo, obtida pela aplicação de percentual pertinente à atividade econômica sobre a receita bruta auferida no trimestre.

Para efeitos tributários, a receita proveniente da venda de imóveis, que não foram construídos ou adquiridos com tal finalidade, mas, diversamente, para serem usados como meio de obtenção de renda ou para o desempenho de atividade econômica prevista no objeto social da empresa, sujeita-se à apuração de ganho de capital, independentemente, de a atividade imobiliária também integrar aquele objeto e da reclassificação contábil, efetivada, no ano-calendário precedente ao da venda, pela transferência dos bens do ativo permanente para o ativo circulante, como se mercadorias fossem.

(Acórdão 1302-002.327 de 27/07/2017 Relator Conselheiro Gustavo Guimarães da Foseca)

A presente turma também se deparou com tal análise em pelo menos duas oportunidades, sendo também foram Acórdãos de minha relatoria, e as decisões foram unâimes quanto ao ponto ora analisado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2010

IRPJ. GANHO DE CAPITAL. ATIVO PERMANENTE. OMISSÃO DE RECEITAS.

A alienação de direito minerário registrado junto ao Departamento Nacional de Produção Mineral DNPM é receita não operacional. A classificação contábil de um bem como ativo imobilizado tem que ser analisada de acordo com a sua destinação prevista no momento da sua aquisição, e não no momento da sua venda.

(Acórdão 1401002.041 de 16 de agosto de 2017 CMP Ferro e Mineração Ltda)

IRPJ/CSLL LUCRO PRESUMIDO. ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS. GANHO DE CAPITAL.

Sujeita-se a apuração de ganho de capital a venda de bens originalmente registrados no ativo imobilizado e que serviram para a consecução dos objetivos sociais da pessoa jurídica. A classificação do ativo deve ser observada no momento da sua aquisição, e a contribuinte fez a opção de classificação como ativo permanente, pois essa era a natureza do bem quando da sua aquisição. Tanto assim, que procedeu à depreciação do mesmo.

Outrossim, a fazer valer a tese do contribuinte, ele poderia ter classificado o ativo como imobilizado (como o fez), ter usufruído da sua depreciação (como também o fez), e depois simplesmente reclassificar para vender o bem com uma tributação reduzida.

Entretanto, agente fiscal ao calcular o crédito tributário devido, aplicou o regime de caixa, diverso do adotado pelo contribuinte. A conclusão disso é que a tributação que deveria ocorrer no terceiro trimestre de 2009, teve parte da sua tributação transferida para o quarto trimestre de 2009, o que desrespeitou a escolha e forma de tributação adotada pelo contribuinte. O ajuste não pode ser feito no presente lançamento porque acarretaria em majoração do crédito original.

Lançamento mantido, tão somente quanto ao ganho de capital apurado no terceiro trimestre de 2009.

(Acórdão 1401002.158 de 19 de fevereiro de 2018 Zambonato Construções Ltda) - grifei.

In casu, de acordo com o Contrato Social lavrado em 01/04/2002, a contribuinte adquiriu a propriedade do imóvel em questão em decorrência da cisão parcial da Sociedade Rodoviário Bedin Ltda com subsequente versão do patrimônio cindido para a PS TRÊS.

De acordo com o Laudo de Avaliação, foi vertido o seguinte patrimônio:

Ativo - contas	Valores - R\$
1.CIRCULANTE	1.887,61
1.1 - DISPONÍVEL	1.887,61
1.1.1- Bens numerários	1.887,61
1. PERMANENTE	1.808.112,39
1.1 - terrenos	509.172,88
1.2- Prédios	1.685.923,84
1.3- (-) Depreciações s/ prédios	(386.984,33)
TOTAL	1.810.000,00

Patrimônio Líquido Real a ser vertido - contas	Total
Capital social	1.810.000,00
TOTAL	1.810.000,00

A sociedade PS TRÊS foi criada com objetivo social de (a) administração de negócios empresariais em geral, bem como prestação de serviços em franquias e representações em geral; (b) participação societária em outras empresas.

Releva destacar, no item 2 *Dos motivos determinantes da operação propostas* do Anexo I do Protocolo de Cisão da Sociedade Rodoviário Bedin Ltda, que

2.1 - A operação ora proposta tem pôr objetivo concentrar na 2ª. **ACORDANTE** as atividades complementares, desenvolvidas pela empresa 1ª. **ACORDANTE**, com evidente redução de custos operacionais.

Ora, a sociedade Rodoviário Bedin Ltda atua na área de transportes (Transportes Panex) e o imóvel em questão é o local em que a empresa funciona. Após a cisão, a sociedade Rodoviário Bedin permaneceu utilizando o imóvel para sua atividade fim e passou "*as atividades complementares*" para a PS TRÊS.

Portanto, nos termos da fundamentação acima exposta, o imóvel foi recebido pela PS TRÊS, em 2002, como ativo imobilizado e permaneceu sendo utilizado pelo Grupo Econômico para a consecução de suas atividades operacionais. Nunca perdeu a condição de ativo imobilizado, mesmo que em algum momento (2009) a PS TRÊS tenha passado a registrá-lo contabilmente como *propriedade para investimento*.

Ademais, o imóvel permaneceu sendo utilizado pela Rodoviário Bedin, em suas atividades operacionais, mesmo após a venda, por força de contrato de comodato firmado com a compradora.

O fato de haver uma decisão de vender o imóvel não altera a sua condição. Afinal, bens do ativo imobilizado podem ser alienados. Mas, a tributação é como ganho de capital.

Conclui-se, ao fim deste arrazoado, que não assiste razão à contribuinte e aos responsáveis solidários quando alegam que teriam a possibilidade de alterar o contrato social da PS TRÊS e classificar o imóvel matrícula 17.173 em conta de estoque para obter resultado tributário equivalente à operação que resultou na alienação, por parte da Rafebe, à Even-SP.

Em termos da conceituação do professor Saldanha Sanches, acima mencionada, a PS TRÊS não estava diante de duas opções válidas oferecidas pelo sistema jurídico.

De fato, a norma imperativa tributária determina que o imóvel classificado originalmente como ativo imobilizado seja tributado como ganho de capital. Ao realizar as *step*

by step transactions, a contribuinte, em verdade, buscou contornar a norma tributária imperativa.

É de se destacar que a fiscalização bem descreveu os fatos, como se pode ver do seguinte trecho do Relatório Fiscal:

No presente caso, resta claro que a PS TRES ao integrar inicialmente ao seu patrimônio o imóvel de matrícula nº 17.173 não o fez com intenções de exercer a atividade rotineira de compra e venda de imóveis, visto que o registrou no seu ativo permanente (DOC. 21). Ciente de que no caso de venda desse imóvel a integralidade do ganho de capital seria submetida à tributação de IRPJ e CSLL, a PS TRES buscou meios escusos para escapar aos procedimentos adequados.

Até este ponto, seria de se considerar que o conjunto de atos configuraria planejamento tributário abusivo e os efeitos tributários pretendidos haveriam de ser desconsiderados para fins tributários. Afastar-se-ia a tributação indevidamente obtida e a apuração dos tributos deveria ser feita conforme a norma tributária imperativa, mas sem a qualificação da multa.

Contudo, os elementos de prova trazidos aos autos pela fiscalização demonstram, além de qualquer dúvida razoável, que se trata de uma simulação, como se passa a demonstrar.

À partida, é oportuno ponderar que os planejamentos tributários *stricto sensu*, nos termos definidos acima, configuram condutas legítimas inerentes à autonomia privada que utilizam meios e alcançam resultados pretendidos ou não vedados pelo sistema jurídico. Entretanto, não é suficiente para configurar a legitimidade do planejamento tributário a mera observância formal ou literal da lei. Em outras palavras, não basta para configurar a legitimidade de um determinado planejamento tributário a utilização de atos cujos conceitos – individualmente considerados – remetam formalmente a classes permitidas ou não vedadas pelo sistema jurídico.

Diante de tal premissa, pode-se afastar da matéria de planejamento tributário as condutas que utilizam, como meio, atos cujos conceitos remetam a classes vedadas pelo direito e, portanto, violem frontalmente o sistema jurídico, em especial as condutas fraudulentas sujeitas a sanções penais. Não há como se considerar *planejamento tributário* a decisão do particular de transgredir dolosamente as normas tributárias ou mesmo as normas extratributárias.

Assim, quando se tem uma simulação, cujo conceito é expressamente vedado pelo sistema jurídico, não se está mais a tratar de planejamento tributário.

A simulação é evidente quando a PS TRÊS desloca, com os atos jurídicos realizados em sequência, o fato gerador para uma interposta pessoa, a Rafebe. Vejamos:

- A Rafebe foi criada dias antes da operação de compra e venda. Não qualquer venda, mas uma venda de imóvel no valor de R\$ 20.000.000,00.

- O imóvel em questão, que era cedido por comodato à sociedade Rodoviário Bedin, que pertence ao Grupo Econômico familiar, permaneceu cedido por comodato após a venda para a Even - SP.

- A Rafebe pertence ao mesmo Grupo Econômico e tem os mesmos sócios e administradores da PS TRÊS.

- Seu domicílio é a residência particular (apartamento) de pessoas da família que comanda o Grupo Econômico.

- Não contratou quaisquer funcionários.

- Não realizou outras operações de venda de imóveis.

O que se conclui é que a Rafebe é uma empresa de fachada, sem existência de fato, que serviu apenas para submeter a operação de venda do imóvel de matrícula 17.173 à tributação favorecida. A inexistência de fato decorre da total incapacidade operacional e falta de autonomia em relação ao Grupo Econômico para realizar as atividades empresariais que constam de seu contrato social.

O uso da Rafebe como interposta pessoa para obter uma vantagem tributária indevida amolda-se à hipótese de abuso da personalidade jurídica por desvio de finalidade prevista no artigo 50 do Código Civil. Contudo, menciona-se este dispositivo legal não como fundamento da decisão, mas tão-somente para colher o conceito de abuso da personalidade jurídica, que é vedado pelo sistema jurídico.

De fato, Não há que se falar em de desconconsideração de personalidade jurídica ou mesmo em desconconsideração de ato jurídico.

Os fatos narrados e suficientemente provados subsumem-se à hipótese da simulação relativa, nos termos disposto pelo artigo 167 do Código Civil, *verbis*:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Acerca da simulação e, em especial da utilização de atos simulados para fraudar o Fisco, leciona Carlos Roberto Gonçalves:

Simular significa fingir, enganar. Negócio simulado, assim, é o que tem aparência contrária à realidade. A simulação é produto de um conluio entre os contratantes, visando obter efeito diverso daquele que o negócio aparenta conferir. Não é vício do consentimento, pois não atinge a vontade em sua formação. É

uma desconformidade consciente da declaração, realizada de comum acordo com a pessoa a quem se destina, com o objetivo de enganar terceiros ou fraudar a lei.

*Trata-se, em realidade, de vício social. A causa simulandi tem as mais diversas procedências e finalidades. Ora visa a burlar a lei, especialmente a de ordem pública, ora a fraudar o Fisco, ora a prejudicar credores, ora até guardar em reserva determinado negócio.” (GONÇALVES, C. R. *Direito Civil Brasileiro, volume I: parte geral*. 6ª. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 442) - grifei.*

Os atos realizados compuseram uma aparência para conferir à Rafebe a titularidade (efêmera!) do imóvel em questão para em seguida, ainda de forma aparente, aliená-lo à Even - SP. Este fato amolda-se perfeitamente à hipótese de ato simulado do inciso I do dispositivo legal citado, pois deu a aparência de transmitir a propriedade do imóvel à Rafebe para que esta pudesse contratar com a Even - SP.

O negócio dissimulado foi a venda do imóvel pela PS TRÊS à Even - SP. Este é o negócio a ser tributado, até porque *subsistirá o negócio que se dissimulou*.

Quanto à controvérsia acerca da sequência cronológica dos fatos, é de se dizer que tanto a exiguidade do tempo quanto a aparente contradição lógica da ordem dos atos jurídicos não configuram a causa, mas expõem os sintomas da enfermidade da qual toda a operação padece: a simulação.

Em vista do contexto traçado, a autoridade lançadora, corretamente, efetuou o lançamento de ofício tendo o fato dissimulado acima mencionado como fato jurídico tributário. Assim, a regra individual e concreta posta pelo lançamento de ofício tem, no consequente, a PS TRÊS como contribuinte (critério pessoal). E o montante devido (critério de valor) foi apurado por meio da adição do ganho de capital diretamente às bases de cálculo de IRPJ e CSLL, conforme as regras atinentes ao lucro presumido.

É o que se pode depreender do seguinte trecho do Relatório Fiscal:

Tendo em vista o fato gerador da venda do imóvel ter ocorrido no dia 20 de agosto de 2012, data em que a propriedade pertencia de fato e de direito a PS TRES, evidencia-se como inevitável a tributação do ganho de capital nesta pessoa jurídica. Como exhaustivamente demonstrado a PS TRES tentou fazer parecer que o imóvel teria sido vendido pela RAFEBE, no entanto foram apresentadas fartas provas de que a RAFEBE, mesmo que hipoteticamente detivesse a propriedade do bem vendido em 20 de agosto de 2012, ainda assim não teria condições jurídicas nem técnicas de efetuar uma venda de tal porte alguns dias após o seu surgimento.

O lançamento fiscal feito nesses termos encontra amparo no artigo 149, VII, do CTN:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

Decidida a questão essencial, passa-se às alegações dos recursos voluntários da contribuinte e dos responsáveis solidários.

Preliminar de ilegitimidade passiva da PS TRÊS e de inexistência de solidariedade.

Nos termos da fundamentação acima, a fiscalização efetuou o lançamento de ofício de IRPJ e CSLL tendo como fato jurídico tributário o ato dissimulado, qual seja, a venda do imóvel matrícula 17.173 pela PS TRÊS à Even - SP em 20/08/2012.

Assim, a PS TRÊS é quem tem a relação pessoal de direta com o fato jurídico tributário e, portanto, deve figurar no consequente da norma individual e concreta, no que diz respeito ao critério pessoal, como contribuinte.

A existência de solidariedade e a responsabilidade dos demais coobrigados será examinada à frente em tópicos próprios.

Assim, no ponto que diz respeito à ilegitimidade passiva da PS TRÊS, voto por não acolher as alegações da recorrente.

Da licitude das operações ou da inexistência de fraude, simulação e conluio e do contrato condicional.

Como visto anteriormente, ao se contemplar o conjunto das operações, no contexto descrito, chega-se à conclusão de que houve a utilização de interposta pessoa (Rafebe) para fraudar o Fisco. Trata-se de simulação relativa na qual o fato simulado era composto por um conjunto de atos, que davam a aparência de que a venda do imóvel à Even - SP tinha sido efetuada pela Rafebe, e o fato dissimulado era a venda feita pela PS TRÊS.

A alegação de validade do contrato condicional apega-se à idéia de que não se pode negar validade a uma sequência de atos cujos conceitos, individualmente considerados, sejam permitidos ou não vedados pelo sistema jurídico. Entretanto, na esteira dos argumentos que fundamentam este voto, é de se ver o conjunto de atos efetivamente realizados. No caso, os atos estão irremediavelmente maculados pelo uso de interposta pessoa para contornar a norma tributária imperativa.

Nestes termos, não deve prosperar a alegação das recorrentes.

Da desconsideração do pagamento dos tributos pela Rafebe.

Este é um tópico sensível, pois numa leitura inicial, pela lógica econômica, parece fazer sentido compensar os tributos apurados pela Rafebe com os apurados de ofício.

Entretanto, pela lógica jurídica detalhada anteriormente, o lançamento não está desconsiderando a personalidade jurídica da Rafebe. O que se está tributando é o fato dissimulado, ou seja, o ganho de capital da PS TRÊS na venda do imóvel de matrícula 17.173 à Even - SP.

Nos autos de infração, a autoridade lançadora identificou a realização de um fato jurídico tributário por uma pessoa distinta da Rafebe. Descabe, portanto, compensar os tributos apurados por uma pessoa para compensar de ofício com os tributos lançados em face de outra pessoa.

Afinal, a pessoa jurídica Rafebe não foi extinta e permanece apta a ser titular de direitos e obrigações. O que ocorre, a partir desta decisão, é que configura-se a hipótese de pagamento a maior ou indevido, por parte da Rafebe, no que diz respeito ao IRPJ e à CSLL recolhidos sobre a operação de venda do imóvel em comento, nos termos do artigo 165 do Código Tributário Nacional.

Voto, portanto, por negar provimento aos recursos voluntários nesse ponto.

Multa confiscatória (150%).

Os recorrentes alegam que descabe a aplicação da multa de 150%, qualificada nos termos do artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, tendo em vista a inocorrência de fraude, sonegação ou conluio.

Argumentam, ademais, que a multa de 150% fere a proporcionalidade, a razoabilidade e tem caráter confiscatório.

Quando à primeira alegação, em conformidade com a fundamentação apresentada anteriormente, as operações simuladas configuram fraudes cometidas em conluio por diversas pessoas para fins de aplicação dos artigos 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, que são pressupostos para a qualificação da multa.

Quanto à constitucionalidade dos dispositivos legais, este Conselho não é competente para se manifestar sobre a matéria, nos termos da Súmula CARF nº 2.

Neste ponto, é de se negar os recursos voluntários.

Recursos voluntários de Bedin Lovatel Participações Ltda, Suzana Bedin Participações Ltda, Hamalu Participações Ltda, Vyoletah Participações Empresariais Ltda e Rodoviário Bedin Ltda.

Conforme relatado anteriormente, as pessoas jurídicas coobrigadas repetiram os argumentos acerca da legitimidade das operações sob análise, que foram anteriormente examinados. Com base nesses argumentos, pedem o afastamento do vínculo de responsabilidade solidária.

Em relação às pessoas jurídicas, a autoridade lançadora resumiu da seguinte forma o fundamento do vínculo de responsabilidade:

Conforme farta documentação integrante deste processo administrativo, diferentes pessoas jurídicas e físicas atuaram ativamente e em conjunto com o intuito de iludir o fisco federal. A seguir cada um desses pessoas terá demonstrada a sua atuação.

Em conformidade com o repisadamente mencionado neste relatório, os quadros sociais da PS TRES e da RAFEBE eram exatamente iguais. Esses sócios, obviamente, são os responsáveis pela cisão da PS TRES, pela pretensa absorção do imóvel discutido pela RAFEBE e pela venda do imóvel à EVEN-SP.

Giza-se que tanto a RAFEBE quanto a PS TRES assinaram o contrato de compra e venda do imóvel, sendo que a PS TRES o assinou na qualidade de interveniente anuente.

A farta documentação coletada revela o interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação que nasce com a venda do imóvel, ou seja, houve à realização conjunta de atos legais que buscaram distorcer a realidade dos fatos que constituíram o fato gerador. O mesmo pode ser dito da participação da RAFEBE que naturalmente foi uma das protagonistas da arquitetura empregada no planejamento objeto de análise neste relatório e cuja manifestação se deu por meio de seu corpo societário.

Essa sistemática acima exposta vai ao encontro no estatuído no artigo 124, inciso I, da Lei 5.172/1966:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

Assim, é imputada solidariedade, com base no artigo 124, inciso I, às seguintes pessoas jurídicas: Bedin Lovatel Participações Ltda (CNPJ 05.458.772/0001-95) Suzana Bedin Participações Ltda (CNPJ 05.897.592/0001-00), Hamalu Participações Ltda (CNPJ 05.970.139/0001-81), Vyoletah Participações Empresarias Ltda (CNPJ 10.249.106/0001-87) e Rafebe Participações Empresariais Ltda (CNPJ 16.669.965/0001-01).

[...]

Por fim, imputa-se a responsabilidade solidária à Rodoviário Bedin Ltda. Conforme citado previamente, a Rodoviário Bedin Ltda era a proprietária anterior do bem objeto da autuação, sendo que ela estava usufruindo do bem no momento da venda e continuou a usufruir do bem após a venda, em ambas as situações por meio de comodato. A sua influência nas decisões a respeito do destino do bem eram evidentes, a ponto de ela constar expressamente no contrato de compra e venda estabelecido com a EVEN-SP: “ A VENDEDORA declara que o IMÓVEL é ocupado por Rodoviário Bedin Ltda, conforme contrato de comodato vigente por tempo indeterminado, sendo que, no prazo de 45 (quarenta e cinco) dias contados desta data, será assinado novo instrumento de comodato entre a COMPRADOR, a Rodoviário Bedin Ltda. e a VENDEDORA” (DOC. 9). No mesmo contrato, na CLAUSULA DÉCIMA DAS COMUNICAÇÕES, é mencionado expressamente que as comunicações destinadas à vendedora e à anuente devem ser efetuadas para os seguintes e-mails: paulobedin@transpanex.com.br e daniel@transpanex.com.br (Transpanex é o nome fantasia da Rodoviário Bedin Ltda).

De fato, a participação em conluio para perpetrar a fraude tributária, mormente quando se trata de Grupo Econômico submetido a um único comando (familiar), caracteriza o interesse comum de que cuida o artigo 124, I, do CTN. O interesse jurídico

comum decorre do ajuste doloso das vontades de cada pessoa e da participação decisiva na simulação.

Não é demais lembrar que a criação da interposta pessoa, a cisão parcial e a versão do patrimônio da PS TRÊS para a Rafebe são atos de índole societária e, portanto, todos os sócios e a própria Rafebe participaram no processo decisório e na formalização nos respectivos instrumentos, como contratos sociais, protocolo de cisão, contrato de promessa de compra e venda. É de se destacar que não estão sendo atribuídos vínculos de solidariedade pelo simples fato de serem sócios, o que careceria de fundamento normativo, mas pela atuação direta na dissimulação do fato jurídico tributário.

Sobre a sociedade Rodoviário Bedin Ltda, impende fazer alguns comentários. Ela não é sócia da PS TRÊS ou da Rafebe. Portanto, não assinou os instrumentos contratuais e societários mencionados. Entretanto, é de se considerar que haja confusão patrimonial entre as três. Explico.

As pessoas jurídicas que compõem o polo passivo da obrigação tributária neste feito integram um grupo econômico de fato.

É corrente na doutrina a classificação dos grupos de sociedades em duas categorias, a saber, os grupos “de fato” e os “de direito”. Segundo a lição de José Engrácia Antunes:

o critério subjacente a esta distinção reside na existência ou inexistência de um instrumento jurídico de constituição do grupo (“rectius”, de criação de uma direção económica unitária) e de um regime jurídico específico a este aplicável. (ANTUNES, José A. Engrácia. Os grupos de sociedades – estrutura e organização da empresa plurissocietária. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2002, p. 73).

A direção econômica unitária é traço característico dos grupos de sociedade. Nos grupos de fato, os poderes de direção têm origem em instrumentos [ou situações de fato] aos quais a lei não associa nenhum regime jurídico especial, tais como participações majoritárias, acordos parassociais e relações econômicas de dependência, “*o que significa que aquele poder, a existir e a ser exercido, apenas o poderá ser como um mero poder de facto, que vive sujeito e enquadrado pelos cânones gerais do direito das sociedades*” (ANTUNES, José A. Engrácia, Op. Cit., p. 73).

Como dito, no sistema jurídico brasileiro, não há um regime jurídico próprio dos grupos de fato. Assim, prevalece a autonomia das sociedades. Trata-se do Princípio da Entidade.

Não é demais lembrar que o patrimônio não é um conjunto de bens e direitos, mas um conjunto de relações jurídicas de determinada pessoa com conteúdo econômico. Pelo princípio da entidade, o patrimônio tem autonomia e se refere à pessoa titular das relações jurídicas. Nesse contexto, portanto, não encontra amparo no sistema jurídico pátrio, por exemplo, uma sociedade ter seu patrimônio, a correspondente autonomia, sacrificado pela direção unitária do Grupo Econômico, em favor de outra sociedade do grupo.

Mas, é o que se observa no caso concreto.

Primeiro, é de se repisar que a Rafebe é uma estrutura formal, sem efetiva autonomia em relação ao Grupo Econômico. E as decisões administrativas do Grupo

Econômico são tais que sacrificaram os patrimônios da PS TRÊS e da Rafebe em favor da Rodoviário Bedin.

Em relação à PS TRÊS, impende rememorar que a cisão parcial do patrimônio da Rodoviário Bedin previa que a PS TRÊS receberia o bem imóvel em que a Rodoviário Bedin desenvolve suas atividades operacionais para que a PS TRÊS ficasse responsável pelas "*atividades complementares*". Ao decidir pelo contrato de comodato, o Grupo Econômico retirou da PS TRÊS as receitas correspondentes a essas "*atividades complementares*". Esse fato leva a uma conclusão: há uma confusão patrimonial em que a PS TRÊS fica com as despesas das "*atividades complementares*" e a Rodoviário Bedin com as respectivas receitas operacionais, sem as despesas correspondentes. A PS TRÊS fica só com despesas e a Rodoviário Bedin, com o lucro.

Quando se analisa o fato jurídico tributário, ou seja a venda do imóvel pela PS TRÊS para Even - SP, também se pode verificar a falta de autonomia e a confusão patrimonial, que ferem o princípio da entidade. Afinal, o próprio valor de negociação do imóvel à Even - SP, sendo esta uma parte independente, certamente foi sacrificado pela necessidade da adquirente ceder o imóvel em comodato para a Rodoviário Bedin.

Ademais, o comodato de bens adquiridos pela Rafebe em São Paulo, demonstram o sacrifício patrimonial desta em favor da Rodoviário Bedin.

Os sacrifícios dos patrimônios de PS TRÊS e Rafebe em favor da Rodoviário Bedin não encontram respaldo na legislação e configura confusão patrimonial. A confusão é caracterizada porque fere-se a autonomia dos patrimônios quando parte dos direitos de propriedade (gozar e dispor) é frustrada pela decisão do comando do Grupo Econômico (de fato) que impede PS TRÊS e Rafebe de auferirem receitas inerentes à propriedade dos imóveis (especialmente aluguéis) e à venda, criando um descompasso entre as receitas e custos/despesas dessas pessoas.

Em resumo, há um sacrifício patrimonial das sociedades PS TRÊS e Rafebe, em favor da Rodoviário Bedin, comandado pelo grupo econômico de fato, diretamente conectado ao fato gerador do tributo, sem amparo jurídico. Há confusão patrimonial.

A jurisprudência deste Conselho e, em especial, desta Turma, é firme no sentido de manter o vínculo de responsabilidade solidária, no caso de Grupo Econômico, quando há confusão patrimonial, fraude e conluio, como se pode verificar nos seguintes julgados, cujas ementas estão reproduzidas no que interessa:

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

São solidariamente responsáveis as pessoas físicas que participem efetivamente do processo decisório para engendrar operações com o objetivo de reduzir a carga tributária, demonstrando o interesse comum ao auferir, direta ou indiretamente, os benefícios delas decorrentes. (Acórdão nº 1401-003.003, de 21/11/2018, relatoria do conselheiro Daniel Ribeiro Silva) - grifei

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124 DO CTN. INTERESSE COMUM.

O artigo 124 do CTN trata de solidariedade que pode atingir o contribuinte (pessoa que tem relação com o fato gerador) e o responsável (pessoa assim indicada por lei), a depender da configuração do interesse comum (inciso I) ou da indicação da expressa previsão em lei (inciso II). No caso do artigo 124, I, o interesse comum ali referido é jurídico e não meramente econômico. O interesse jurídico comum deve ser direto, imediato, na realização do fato gerador que deu ensejo ao lançamento, e resta configurado quando as pessoas participam em conjunto da prática dos atos descritos na hipótese de incidência. Essa participação em conjunto pode ocorrer tanto de forma direta, quando as pessoas efetivamente praticam em conjunto o fato gerador, quanto indireta, em caso de confusão patrimonial, quando ambas dele se beneficiam em razão de sonegação, fraude ou conluio. Havendo provas de omissões na contabilidade e da interposição de pessoas, revelando que o imputado responsável era na verdade administrador e proprietário de fato da contribuinte, é de se manter sua responsabilização com base no artigo 124, I, do CTN. (Acórdão nº 1401-002.654, de 12/06/2018, relatoria da conselheira Livia De Carli Germano) - grifei

Entendimento semelhante, no caso de confusão patrimonial, fraudes e simulações, pode ser verificado nas decisões do Superior Tribunal de Justiça, cuja jurisprudência se firmou no sentido de que a mera participação em Grupo Econômico não configura suporte fático suficiente para a configuração da hipótese de interesse comum, conforme se pode observar no excerto abaixo, extraído da fundamentação do acórdão exarado no AgRg no Agravo de Instrumento nº 1.055.860-RS:

Ademais, ainda que superado esse óbice, para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico.

Nesse sentido leciona Kiyoshi Harada:

"Quanto à responsabilidade prevista no inciso II, do art. 124 do CTN já a examinamos em estudos anteriores concluindo que a ordem jurídica vigente não abriga a chamada responsabilidade solidária objetiva.

A responsabilidade tributária solidária de que cuida o inciso I é um dos temas onde grassa a maior confusão. Basta a interdependência entre as empresas, caracterizada pela composição do capital ou pela identidade de pessoas que compõem as sociedades para concluir-se pela responsabilidade tributária solidária. Isso é um grande equívoco. Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas. Para que isso ocorra é indispensável a configuração do interesse comum na situação constitutiva do fato gerador da obrigação principal.

Ensina Carlos Jorge Sampaio Costa: '.... a solidariedade dos membros de um mesmo grupo econômico está condicionada a que fique devidamente comprovado: a) o interesse imediato e comum de seus membros nos resultados decorrentes do fato gerador; e/ou b) fraude ou conluio entre os componentes do grupo.

Há interesse comum imediato em decorrência do resultado do fato gerador quando mais de uma pessoa se beneficiam diretamente com sua ocorrência. Por exemplo, a afixação de cartazes de propaganda de empresa distribuidora de derivados de petróleo em postos de gasolina é, geralmente, um fato gerador de taxa municipal cuja ocorrência interessa não somente à empresa distribuidora, beneficiária direta da propaganda, como também ao posto de gasolina, que é solidário com aquela no pagamento da taxa.

.....
Na fraude ou conluio, o interesse comum se evidencia pelo próprio ajuste entre as partes, almejando a sonegação. A solidariedade passiva no pagamento de tributos por aqueles que agiram fraudulentamente é pacífica. (.....)

Aliás, no caso de fraude, pagam até os representantes pelos representados[1]. (julgamento em 17/02/2009, relatora Ministra Denise Arruda) - grifei.

Neste ponto, configurado o interesse comum de que trata o artigo 124, I, do CTN, voto por negar provimento aos recursos voluntários.

Recursos voluntários de Suzete Bedin, Sueli Bedin Lovatel, Suzana Bedin e Paulo Luiz Bedin.

No caso do vínculo de responsabilidade das pessoas físicas, restou assim resumida a fundamentação da autoridade fiscal:

Notoriamente, empresas são abstrações jurídicas que atuam por meio de seus representantes pessoas físicas. Assim, no presente caso, é imputada solidariedade às pessoas físicas com poderes legais de atuação, ou seja, aos administradores e diretores que atuaram ativamente na formação da infração ora discutida e cuja participação é inarredável visto constar as suas assinaturas nos documentos comprovadores da infração trazida à luz neste processo, quais sejam:

- Sueli Bedin Lovatel, CPF 223.761.780-53, administradora da PS TRES, da RAFEBE e da Bedin Lovatel Participações Ltda ;

- Suzete Bedin, CPF 311.738.530-49, administradora da PS TRES, da RAFEBE e da Vyoletah Participações Empresarias Ltda;

- Paulo Luiz Bedin, CPF 146.892.350-15, diretor da Hamalu Participações Ltda;

- Suzana Bedin, CPF 110.638.900-04, diretora da Suzana Bedin Participações Ltda.

Essas pessoas físicas são solidárias à fiscalizada por terem atuado de forma direta, em conjunto, na situação que deu origem à tributação, porquanto, além de legalmente incumbidas de atuar em nome das empresas, tiveram sua participação inequivocamente comprovada pelas firmas dos documentos embaixadores do ato infracional ora comprovado, tais como: cisão da PS TRES e venda do bem à EVEN-SP, conforme assinaturas dos referidos documentos.

A aplicação do artigo 135, III, do CTN requer a demonstração de poderes de gestão e a atuação com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos.

No caso, basta mencionar, além dos fatos descritos pela fiscalização, que o contrato social da Rafebe Participações Empresariais - que foi utilizada como interposta pessoa no fato jurídico tributário sob exame neste processo - foi assinado pelas quatro pessoas físicas acima, na qualidade de diretoras das respectivas sociedades de participação (Hamalu Participações, Suzana Bedin Participações, Bedin Lovatel Participações e Vyoletah Participações Empresariais).

Atuaram, portanto, como administradores e em infração à lei.

Os fatos, documentalmente comprovados, subsumem-se à hipótese normativa do artigo 135, III, do CTN.

É de se manter, portanto, os vínculos de responsabilidade solidária das pessoas físicas Sueli Bedin Lovatel, Suzete Bedin, Paulo Luiz Bedin e Suzana Bedin

Conclusão.

Diante do exposto, voto por afastar as preliminares de ilegitimidade passiva da PS TRÊS e negar provimento aos recursos voluntários para manter incólume o lançamento de ofício, com multa qualificada e os vínculos de responsabilidade solidária, nos termos da fundamentação.

(assinado digitalmente)
Carlos André Soares Nogueira - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva - Redator Designado

Com a devida vênia ao brilhante voto proferido pelo nobre colega Conselheiro Relator, dele divergir parcialmente quanto a dois pontos específicos: (i)

qualificação da multa de ofício, e; (ii) possibilidade de dedução dos tributos pagos pela RAFEBE.

Quanto à qualificação da multa, há uma diferença importante a ser considerada. É que um processo de reorganização societária com "etapas artificiais, apesar de formalmente legais" não se qualifica como fraude, mas simulação.

Explico. O caso em questão não envolve a prática de conduta expressamente vedada pelo ordenamento (i.e., ilícito), mas conflito entre interpretações conferidas a um mesmo fato -- isto é: para a contribuinte, a constituição de uma pessoa jurídica no âmbito meramente formal é suficiente para permitir a produção dos respectivos efeitos tributários e, para a autoridade autuante, tal negócio é artificial.

Conforme voto no acórdão CSRF 9101-002.189, sessão de 21.01.2016, a simulação autoriza, tão somente, a revisão de ofício do lançamento, nos termos do artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

Por sua vez, para que se possa cogitar a qualificação da multa, é necessário identificar qual das ações ou omissões dolosas previstas nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64 foram praticadas, sendo assim indispensável, ainda, a comprovação do dolo.

Esse, inclusive, é o sentido que se extrai do teor da Súmula CARF nº 14: "A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo", assim como da Súmula Vinculante CARF nº 25: "A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64".

Como ensina BRANDÃO MACHADO, na noção de dolo se insere a idéia de contrariedade ao direito, ou seja, da prática de um ilícito ("Um caso de elusão de imposto de renda". In: Direito Tributário Atual, vol. 9, São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 2209). Da mesma forma, MARCO AURÉLIO GRECO observa:

"Outra observação a ser feita é a de que a incidência do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que leva à multa mais onerosa, supõe a ocorrência inequívoca de intuito fraudulento. (...)

Se não houve intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando

explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido — que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável — não se trata de caso regulado pelo inciso II do artigo 44, mas sim de divergência de qualificação jurídica dos fatos; hipótese completamente distinta da fraude a que se refere o dispositivo.

A multa agravada só tem cabimento se o elemento subjetivo do tipo for a fraude no sentido de enganar, esconder, iludir, etc."

(Planejamento Tributário, São Paulo: Dialética, 2004, grifos nossos)

É que, para que se possa falar em dolo, para além da intenção (elemento subjetivo), é necessário que o que se pretende seja ilícito (elemento objetivo), ou seja, é preciso que tal intenção seja direcionada à prática de ato ou omissão contrários ao direito (dolo normativo).

Nesse passo, não basta a intenção de reduzir a tributação. É necessário, sim, que o contribuinte, ao buscar tal resultado, adote conduta que afronte norma que proíba ou obrigue, ou seja, que contrarie uma norma imperativa, praticando assim um ato típico.

É neste sentido que os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 trazem as condutas típicas da sonegação, fraude e conluio, todas elas supondo a inequívoca constatação de dolo, elemento essencial do tipo.

No caso em questão, entretanto, não se verifica norma imperativa que tenha sido contrariada. Na verdade, o que vemos é a prática de condutas expressamente permitidas.

Não há como negar que o relatório fiscal traz indícios de uma atuação intencional e consciente dos agentes, entretanto, para fins de qualificação da multa o TVF tem que ser claro e identificar qual a conduta dolosa justifica tal majoração.

O fato é que o TVF no tópico que trata da multa qualificada é absolutamente econômico e fundamenta a qualificação nas práticas societárias, as quais, isoladamente, nada tem de ilegal.

Seria necessário fundamentar a qualificação em atuações concretas e justificar de que forma estaria comprovada a ciência inequívoca da contribuinte no intento de fraudar o Fisco.

O fiscal tinha todos os instrumentos necessários para tal constatação. A exemplo, poderia fundamentar a qualificação na inexistência da sede de uma das empresas, o que foi por ele constatado, mas não foi fundamento para a qualificação.

Ao invés disso, o agente fiscal resumiu-se a justificar a qualificação em operações societárias que repito, isoladamente, não são vedadas pela legislação, ou ainda, na suposta venda de um imóvel que não era da propriedade do vendedor (o que também não é vedado pelo código civil).

Não é possível "aproveitar" os demais tópicos do TVF para justificar a qualificação da penalidade, que deve vir fundamentada em tópico específico do TVF, sob pena de cerceamento do direito de defesa.

Possivelmente, se o agente autuante tivesse fundamentado a qualificação da multa na mesma linha do voto do nobre colega Relator, possivelmente a conclusão desse julgamento seria outra, mas não o fez!

Tais casos de reclassificação contábil de imóvel para deixar de recolher IR sobre o ganho de capital tem sido cada vez mais comuns no CARF, mas a justificativa para a qualificação da multa tem que ser muito bem elaborada, já que os atos isoladamente não são ilegais.

Tanto é assim que, no precedente citado pelo nobre colega Relator, da lavra deste Redator Designado, em que pesem versem sobre situações praticamente idênticas, no caso paradigma o fiscal autuante não qualificou a multa. Tal fato demonstra a subjetividade da análise do tema.

Assim, no caso, não há a imputação da prática de qualquer ilícito, é dizer, não se verifica qualquer conduta contrária ao direito que possa levar à qualificação da penalidade. De fato, a depender da linha que se adote -- e não cabe aqui discorrer sobre todas possíveis acepções -- a simulação é, no máximo, um ilícito atípico, o qual, por tal natureza, não pode ensejar o agravamento da multa (GERMANO, Livia De Carli. Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos. São Paulo: Saraiva, 2013, pgs. 83 e 127).

Ressalto, entretanto, que a referida redução em nada interfere na manutenção da responsabilização solidária vez que a qualificação não se apresenta como condição para a responsabilização.

Em vista disso, entendo como não aplicável ao caso a hipótese de qualificação da multa de ofício para 150%, e voto no sentido de dar parcial provimento aos recursos para reduzir a multa de ofício qualificada ao patamar de 75%.

No que se refere ao aproveitamento dos tributos pagos pela RAFEBE, também divirjo da posição do colega relator.

Entendo ser possível e legal que se permita deduzir do imposto ora apurado de ofício contra a pessoa jurídica, aquele imposto pago pela RAFEBE, ambos vinculados ao mesmo fato gerador.

Por uma razão simples. A reclassificação do sujeito passivo da operação que gerou ganho de capital, implica que o imposto devido passa a ser atribuído, no caso, à PS Três, de forma que eventual recolhimento/pagamento de imposto (exclusivo na fonte!) deste mesmo fato gerador, então realizado por pessoas que não o sujeito passivo, deve ser deduzido do IRPJ e CSLL.

Se a Administração Tributária tratou de reclassificar a natureza da sujeição passiva da obrigação tributária do fato gerador em questão (alienação de participação societária), da RAFEBE para a PS Três, não faz sentido manter a tributação da RAFEBE no que se refere ao valor transferido para a pessoa jurídica.

Estamos diante de um erro de direito, uma interpretação equivocada da legislação acerca do assunto, entre a Interessada e seus sócios, não tendo havido uma intenção deliberada de fraudar o Fisco, absolutamente, como já me manifestei anteriormente ao analisar a questão da qualificação da multa de ofício.

Se a Administração Tributária transferiu o fato gerador para a pessoa jurídica diversa, e neste aspecto concordei com a reclassificação posta, legítima, evidente que o imposto de renda e CSLL recolhido na RAFEBE, sobre o mesmo fato gerador, deveria ser objeto de compensação do IRPJ ora apurado de ofício, sob pena de enriquecimento ilícito da União (afinal, ela estaria recebendo duas vezes pelo mesmo fato gerador).

Acrescento aqui, meu particular entendimento de que, apesar de o pagamento ser uma declaração daquele que paga, informando ao fisco o tributo pago, fato gerador, vencimento etc, quando da existência de ato de ofício a modificar a situação tributária que originou o pagamento realizado, a bem da realização dos princípios de justiça, há de se modificarem todos os fatos jurídicos resultantes daquele fato originalmente alterado para que nenhuma das partes, quer sujeitos passivos, quer o fisco, sejam prejudicados.

Se a administração tributária puder alterar apesar a sujeição passiva da obrigação, sem permitir a adequação das situações dela decorrentes, acarretaríamos inegável prejuízo ao sujeitos passivos originários, que, no presente caso, não poderiam aproveitar os pagamentos realizados pela pessoa jurídica sem prejudicarem seu próprio direito de defesa e seus interesses financeiros contra a autuação. Explico.

Se acaso a RAFEBE neste processo desejasse utilizar os pagamentos realizados para reduzir os valores lançados, somente poderiam fazê-lo por meio de compensação, na forma do art. 74, da Lei nº 9.430/96. Assim fazendo, teriam de reconhecer: 1) Que os pagamentos realizados foram indevidos, ou seja, desconsiderariam seus próprios atos; 2) Que os débitos compensados são perfeitos e exigíveis, reconhecendo sua exigibilidade, mesmo que parcial, sem a possibilidade de modificação pelo processo administrativo; 3) seriam penalizados, na compensação, com o acréscimo das multas de ofício que não mais poderiam ser revistas.

Caso tentassem evitar tais danos, teriam de aguardar o trâmite de todo o processo administrativo de impugnação e, assim, o dano seria outro, o de ver atingido pela decadência, em face da demora na solução do litígio, os créditos para com a Fazenda Nacional decorrentes dos pagamentos em questão.

Em tempo, ressalto que essa posição não é nova nesta TO, que tem aceitado, em situações semelhantes, a referida compensação, a exemplo do Processo 16561.720165/2014-90, de Relatoria do Conselheiro Abel Nunes.

Assim, à vista do exposto e visando evitar o desequilíbrio entre direitos e obrigações entre as partes envolvidas, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício, mantendo a possibilidade de dedução, do valor da autuação, do montante pago pela RAFEBE a título de ganho de capital e CSLL decorrente da mesma operação objeto desta autuação.

Ressalto, entretanto, que deve ser excluído da compensação eventuais valores recolhidos a título de PIS/COFINS vez que a venda não resultou em receita operacional pela PS Três.

Processo nº 11020.720774/2017-95
Acórdão n.º **1401-003.130**

S1-C4T1
Fl. 2.507

Desta feita, dou parcial provimento aos Recursos também nesse ponto, tão somente para se aproveitarem os valores pagos pela RAFEBE a título de IRPJ e CSLL e deduzi-los do presente lançamento.

Nos demais termos, acompanho integralmente o brilhante voto do nobre colega Relator.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por CARLOS ANDRE SOARES NOGUEIRA em 08/03/2019 10:22:00.

Documento autenticado digitalmente por CARLOS ANDRE SOARES NOGUEIRA em 08/03/2019.

Documento assinado digitalmente por: LUIZ AUGUSTO DE SOUZA GONCALVES em 12/03/2019, DANIEL RIBEIRO SILVA em 08/03/2019 e CARLOS ANDRE SOARES NOGUEIRA em 08/03/2019.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 14/05/2020.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP14.0520.13548.N2N3

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha2:

A2A135F61F1CB6E77E3FDF40DA41E545B6E1A8B0E602DBDAE3FEE2E288F2441C