



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

Processo nº 11080.730002/2011-61
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-001.330 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de março de 2014
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente CP CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES LTDA. (contribuinte); BGPARG S/A; PEDRASUL CONSTRUTORA S/A e CONSTRUTORA SULTEPA S/A (responsáveis tributários)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2007, 2008

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM.

Correta a imputação de responsabilidade tributária solidária, com fulcro no art. 124, I, do CTN, ao restar demonstrado nos autos o interesse comum na situação que constitui o fato gerador, consubstanciado na participação ativa e direta nos atos simulados que conduziram à alienação da participação societária e no interesse econômico e jurídico direto, com o benefício financeiro da supressão do ganho de capital na alienação de ativos dos quais era titular.

**ALIENAÇÃO DE ATIVOS. OPERAÇÃO “CASA-SEPARA”.
SIMULAÇÃO.**

Deve ser mantida a exigência, ao restar comprovado que as complexas operações societárias levadas a efeito pelos interessados nunca objetivaram a admissão de novo sócio ou investidor, mas sim a alienação de participações societárias. A existência de prévio contrato escrito entre as partes, em que são detalhados todos os passos e valores envolvidos nas operações, reforça tal conclusão. Irrelevante o lapso temporal entre o início e o final das operações ter sido superior a um ano, se todas as etapas estavam previamente acordadas entre as partes. O descompasso entre a vontade aparente e a vontade real conduz à conclusão de simulação. O lançamento deve, assim, ser mantido.

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.

É cabível a qualificação da multa de lançamento de ofício nos casos em que ficar demonstrada a conduta dolosa do sujeito passivo ao praticar atos simulados, com o objetivo de ocultar da autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Redator Designado. Vencidos os Conselheiros Guilherme Pollastri, Márcio Frizzo e Hélio Araújo. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Waldir Veiga Rocha.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Presidente.

(assinado digitalmente)

Guilherme Pollastri Gomes da Silva - Relator.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Márcio Rodrigo Frizzo, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Eduardo de Andrade, Hélio Eduardo de Paiva Araújo e Alberto Pinto Souza Junior.

Relatório

Contra a Contribuinte foram lavrados autos de infração de IRPJ e CSLL, exigindo um total de crédito tributário de R\$ 51.761.067,70.

Segundo o Relatório fiscal, a autuação decorre da falta de recolhimento do ganho de capital obtido na alienação de participação societária que o contribuinte detinha junto a Univias Participações S/A.

O referido Relatório pode ser assim resumido:

Em janeiro de 1998, foram constituídas as pessoas jurídicas METROVIAS, CONVIAS e SULVIAS, tendo como objeto social a exploração, sob o regime de concessão, dos complexos rodoviários denominados pólos Metropolitano, Caxias do Sul e Lajeado, conforme quadro societário constante de Auto de Infração.

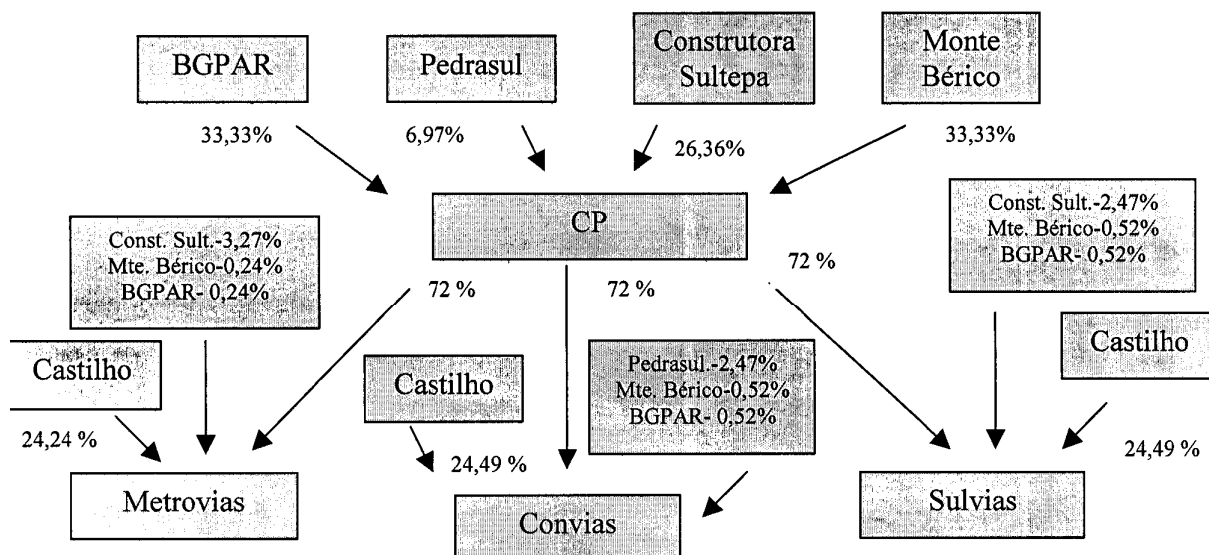
Em 02/12/2004 foi constituída a POMOB – Construções e Participações Ltda., antiga denominação da CP, com capital social de R\$ 9.000.00, subscrito pelos sócios PORTELLA NUNES E CIA LTDA., MONTE BÉRICO PARTICIPAÇÕES S/A e BGPARG S/A.

Em 29 /12/2004 a sócia PORTELLA NUNES E CIA LTDA. transferiu suas cotas para a CONSTRUTORA SULTEPA S/A e, na mesma data, ocorreu um aumento de capital na POMOB, que passou de R\$ 9.000,00 para R\$ 100.599.498,00.

Os sócios integralizaram o capital com a transferência de parte das ações que detinham na METROVIAS, CONVIAS e na SULVIAS e no mesmo ato ingressou na sociedade a PEDRASUL CONSTRUTORA LTDA., que integralizou o capital com parte das ações que detinha na CONVIAS.

Dos sócios originais das concessionárias, apenas a CASTILHO não transferiu ações para a CP, mantendo inalterada sua participação diretas nas referidas concessionárias.

Em janeiro de 2005 a POMOB foi transformada em sociedade anônima e recebeu a denominação social de COPARCO COMPANHIA DE PARTICIPAÇÕES E CONSTRUÇÕES e até setembro de 2006, o quadro societário da COPARCO (CP) e a participação que esta detinha nas concessionárias permaneceu da seguinte forma:

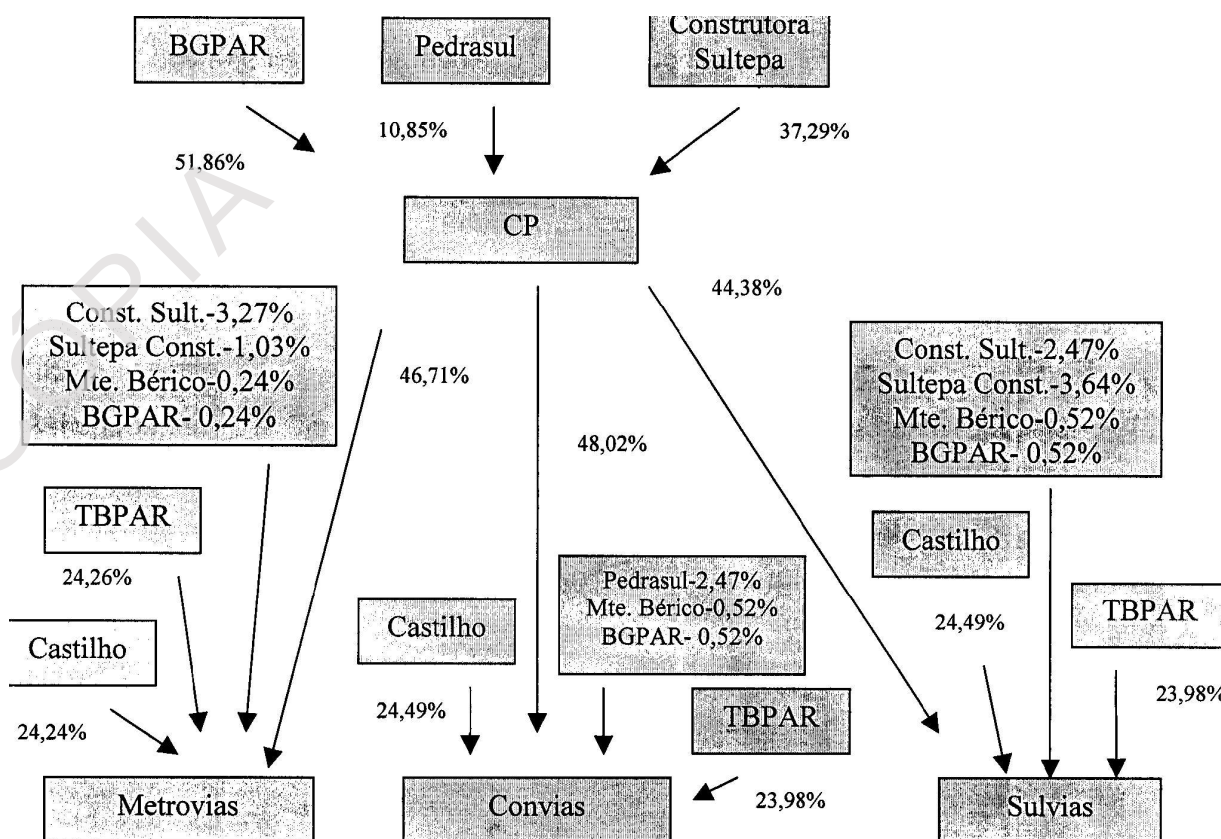


Em 15/09/2006, foi efetuada uma cisão parcial da CP, que resultou na saída da sócia MONTE BÉRICO e na redução da participação da CONSTRUTORA SULTEPA.

A MONTE BÉRICO se retirou da CP recebendo ações da METROVIAS, CONVIAS e da SULVIAS, que foram transferidas diretamente para a TBPAP, controlada pela MONTE BÉRICO com 99,99% das ações.

A Construtora SULTEPA reduziu a participação na CP, recebendo ações da SULVIAS e METROVIAS, que foram transferidas diretamente para a SULTEPA CONSTRUÇÕES E COMÉRCIO.

Em consequência, a estrutura de controle das concessionárias ficou a seguinte:



A cisão da CP CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES LTDA. foi a primeira etapa de uma sequência de atos simulados objetivando a alienação do controle das concessionárias para a ROBINA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.

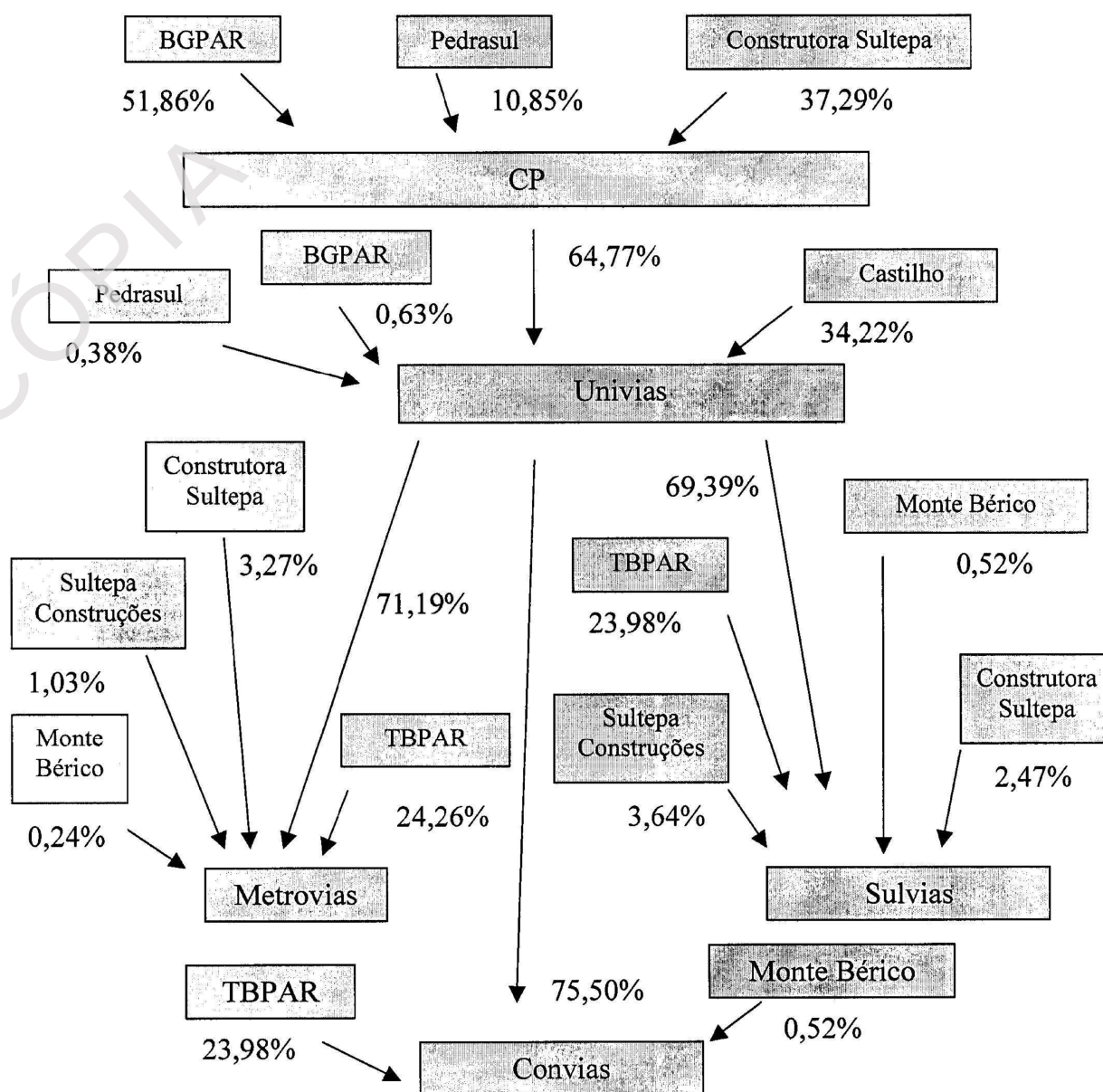
A saída da MONTE BÉRICO do quadro societário da CP ocorreu porque o grupo TONIOLO BUSNELLO não tinha a intenção de se desfazer de sua participação nas concessionárias. Assim, saiu da CP e voltou a ter participação direta nas três concessionárias, através da TBP, permitindo que os sócios remanescentes (grupo SULTEPA e BRÁSILIA GUAÍBA) alienassem para a ROBINA suas participações nas concessionárias.

A CASTILHO ENGENHARIA também alienou sua participação nas concessionárias para a ROBINA, mas não o fez através da CP.

A etapa seguinte foi a utilização da UNIVIAS PARTICIPAÇÕES S/A, que havia sido constituída em 11/04/2006 sob a denominação de EDSR19 PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS S/A, com capital de R\$ 1.000,00.

A EDSR19 teve sua denominação alterada para UNIVIAS PARTICIPAÇÕES S/A em 18/09/2006, quando ingressaram na sociedade a PEDRASUL, a BGP, a CASTILHO e a CP. A CASTILHO, que não havia ingressado no quadro da CP, ingressou diretamente na UNIVIAS, recebendo 342 ações com valor total de R\$ 342,00.

Em 10/06/2006 ocorreu um aumento de capital na UNIVIAS, integralizado pelos quatro sócios através da conferência pelo valor contábil de ações das concessionárias, resultando na seguinte estrutura:



Em 10/10/2006 foram realizadas quatro assembléias da UNIVIAS, em cada uma delas subscreveram capital a PEDRASUL, BGP, CASTILHO e CP, no valor de R\$ 1.000.000,00 e reserva de capital (ágio na emissão de ações) de R\$ 66.689.036,74.

Na contabilidade da CP os investimentos nas concessionárias foram substituídos pelo investimento na UNIVIAS.

Constatamos inconsistência em relação ao valor subscrito pela CASTILHO, que pagou R\$ 135,1109 por lote de mil ações, enquanto a CP pagou R\$ 972,2413 por lote de mil ações, para compensar distorção no valor contábil original das subscritoras e manter o percentual desejado de participação na UNIVIAS (34,22% para a CASTILHO e 64,77% para a CP).

Depois da subscrição efetuada pelos quatro sócios, o PL da UNIVIAS passou para R\$ 67,6 milhões, sendo que R\$ 62,9 milhões, ou 93%, foram provenientes da subscrição efetuada pela CP, que, no entanto, recebeu 64,77% das ações.

Na primeira equivalência patrimonial subsequente, a CP registraria uma perda, por isso desdobrou o valor pago, parte em conta investimento (R\$ 43.842.162,09) e o restante em conta de ágio (R\$ 17.131.812,75).

A cisão da CP e o aumento de capital na UNIVIAS definiram a configuração necessária à venda, da forma como pretendida pelas partes. O grupo TONIOLO BUSNELLO, que havia integrado originalmente a CP, através da MONTE BÉRICO, retirou-se na cisão e voltou a ter participação direta nas concessionárias. Os grupos SULTEPA e BRASÍLIA GUAÍBA se mantiveram na CP, que se associou à CASTILHO através da UNIVIAS já que todos pretendiam alienar para a ROBINA seus investimentos nas concessionárias.

Na etapa seguinte, em 11/10/2006, a UNIVIAS emitiu bônus de subscrição, conferindo ao titular desses bônus o direito de subscrever 80.000.800 ações ao preço total de R\$ 20.618.627,53. O prêmio a ser pago à UNIVIAS pela subscrição do bônus foi estabelecido em R\$ 118.322.660,47 e na mesma assembléia, os acionistas renunciaram ao direito de preferência para subscrição do bônus e aprovaram que a subscrição fosse efetuada pela ROBINA.

De acordo com o Boletim de Subscrição elaborado na mesma data, o bônus foi pago pela ROBINA da seguinte forma:

- R\$ 17.400.391,24 no ato, em moeda corrente nacional, e R\$ 100.922.269,22 por duas notas promissórias de R\$ 50.461.134,61, com vencimento em 26/02/2007, emitidas por EMPATE ENGENHARIA E COMÉRCIO LTDA. e HEBER PARTICIPAÇÕES LTDA., controladores da ROBINA, que foram resgatadas em 16/11/2006.

Os valores recebidos pela UNIVIAS referentes à subscrição do bônus foram repassados aos sócios CP, BGPARG, CASTILHO E PEDRASUL, por conta de mútuo. A CASTILHO recebeu R\$ 40.745.819,54, sendo R\$ 5.932.130,45 em 10/2006 e R\$ 34.813.689,09 em 11/2006.

Esse procedimento todo foi a primeira etapa da venda, apesar de não ter sido formalmente tratada pelos alienantes como venda de ações.

Como a ROBINA não exerceu o direito de subscrever as 80.000.800 ações, não houve alteração no quadro societário da UNIVIAS em outubro de 2006. Com esse artifício os sócios da UNIVIAS, inclusive a CP, puderam majorar o custo de seu investimento na UNIVIAS através da equivalência patrimonial, já que o PL da UNIVIAS foi inflado com o recebimento do Bônus de Subscrição. Somente em 2007 a ROBINA veio a exercer seu direito de subscrição.

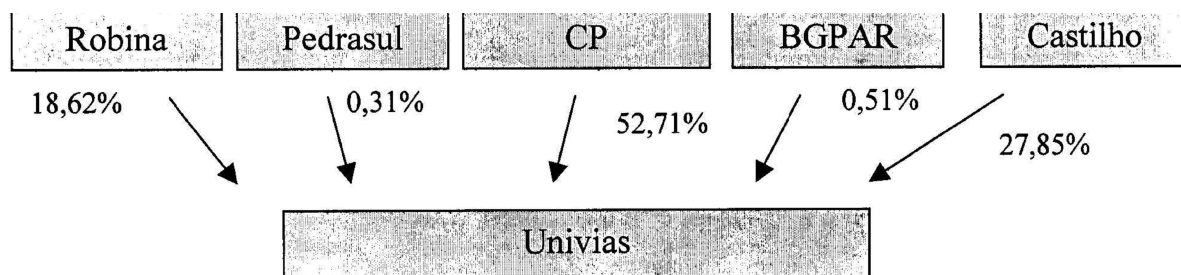
A CP, que detinha 64,77% da UNIVIAS, registrou uma equivalência patrimonial de R\$ 76.937.895,00 em 31/10/2006. O investimento, registrado originalmente de R\$ 43.842.162,09, passou para R\$ 120.780.057,09, que, somados ao ágio de 17.131.812,75,

totalizou R\$ 137.911.869,84, majorando o custo do investimento, na tentativa de evitar o ganho de capital na alienação da participação societária.

Em 16 de novembro de 2006 foi celebrado um contrato de compra e venda entre ROBINA e os sócios da UNIVIAS, relativo a 18,622% das ações da UNIVIAS, divididos proporcionalmente à participação de cada um dos sócios, pelo valor total de R\$ 35.212.734,80.

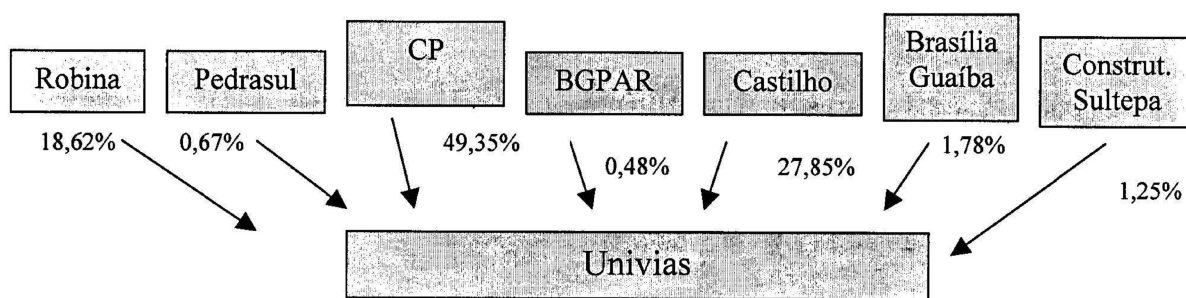
À CP coube uma parcela de R\$ 22.807.217,90, transferidos pela ROBINA em 16/11/2006 Essa foi a segunda etapa da venda que resultou nos autos de infração.

Depois dessa venda, o quadro societário da UNIVIAS ficou da seguinte forma:



Em 28/12/2006 foi efetuada uma redução de capital na CP, com o cancelamento de 6.895.914 ações dos sócios BGPARG, PEDRASUL e CONSTRUTORA SULTEPA, que receberam em troca 3.362.020 ações da UNIVIAS.

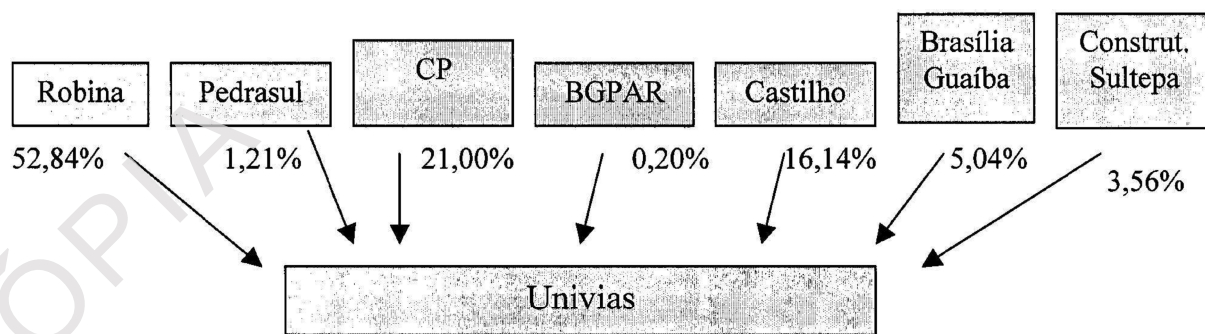
A redução foi proporcional às participações dos três sócios e não alterou os percentuais de participação no quadro da CP, mas acarretou mudança no quadro da UNIVIAS:



Em 28/03/2007 foi efetuado um resgate parcial de 64.759.233 ações da UNIVIAS, quando as sócias CP, CASTILHO, BGPARG e PEDRASUL receberam um total de R\$ 119.064.979,27, proporcionalmente ao número de ações resgatadas.

Na UNIVIAS o resgate foi efetuado à conta reserva de capital e a contrapartida foi à baixa do mútuo que havia sido concedido aos acionistas anteriormente.

À CP coube o valor de R\$ 77.117.925,91, contabilizado a conta de reserva de capital e a contrapartida da conta de empréstimo. Depois dessa operação, o quadro societário da UNIVIAS ficou da seguinte forma:



Neste mesmo dia 28/03/2007 foi realizada uma assembléia na CP para aprovar a distribuição de dividendos no valor de R\$ 65.920.611,00 e a redução de capital no montante de R\$ 34.414.602,00. A contrapartida dos dois lançamentos foi crédito de “devedores diversos” (BGPARG, PEDRASUL e CONSTRUTORA SULTEPA), representando a baixa do mútuo que havia sido concedido anteriormente aos sócios com recursos provenientes da venda para ROBINA de 18,62% das ações da UNIVIAS e pagamento do bônus de subscrição.

Em 05/06/2007 ocorreu outra redução de capital na UNIVIAS, acarretando a saída da CP e da BGPARG e a redução da participação da CASTILHO e da PEDRASUL. Na mesma data a ROBINA subscreveu 80.000.800 ações por R\$ 22.565.618,44, exercendo o direito de subscrição pelo qual havia pagado anteriormente o bônus. Os recursos provenientes da subscrição das ações pela ROBINA foram utilizados para o resgate das ações. A parcela que coube à CP pelo resgate de suas ações na UNIVIAS foi repassado aos seus sócios (BGPARG, PEDRASUL, e CONSTRUTORA SULTEPA).

A CP e os demais sócios da UNIVIAS resgataram ações e receberam em pagamento os recursos integralizados na mesma data pela ROBINA na UNIVIAS. A CP, no entanto, ignorando o fato de que o ingresso da ROBINA fez reduzir o seu percentual de participação, não registrou equivalência patrimonial negativa para ajustar o valor do investimento.

As alterações na UNIVIAS consolidaram a saída da CP. Os recursos recebidos pela CP nas três etapas da venda foram repassados aos sócios através da distribuição de dividendos e de sucessivos resgates de ações.

Ainda no dia 05, a ROBINA adquiriu as ações que a CONSTRUTORA SULTEPA e a SULTEPA CONSTRUÇÕES detinham diretamente na SULVIAS e na METROVIAS.

Em 01/12/2008 a UNIVIAS incorporou a ROBINA, e a CIBE, que detinha 100% da ROBINA, recebeu as ações da UNIVIAS que eram de titularidade da ROBINA.

No dia 02/12/2008 a UNIVIAS foi extinta por cisão total, sendo seu acervo vertido para as concessionárias SULVIAS, CONVIAS e METROVIAS. Em troca de sua participação na sociedade extinta, os sócios da UNIVIAS receberam ações das concessionárias, que passaram a ser controladas diretamente pela CIBE (71,94% da METROVIAS, 71,72% da CONVIAS e 72,03% da SULVIAS).

O grupo TONIOLO BUSNELLO, através da TBPARG e da MONTE BÉRICO, manteve a participação direta de 24,50% em cada uma das concessionárias e o restante das ações das concessionárias ficou com pessoas físicas e jurídicas vinculadas aos antigos sócios minoritários da UNIVIAS.

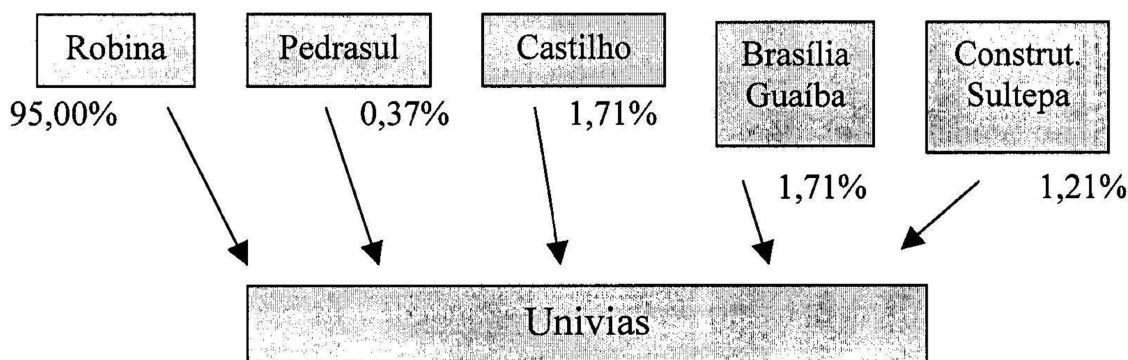
O PL da UNIVIAS em maio de 2007 era de aproximadamente 63 milhões, conforme balancete de fls. 1270 (R\$ 66 milhões computados no balanço, descontados R\$ 3 milhões de prejuízo de janeiro a maio de 2007). Efetuada a subscrição de 80.000.800 ações pela ROBINA, por R\$ 22,5 milhões, o PL passaria para R\$ 85,5 milhões e o total de ações para 115.242.567. Consequentemente a CP teve sua participação reduzida de 21% para 6,42%, quando deveria ter registrar a equivalência patrimonial negativa por essa variação percentual (despesa que não comporia o lucro real, art. 428 do RIR/99), pois o novo saldo do investimento era de aproximadamente R\$ 5,5 milhões, 6,42% de R\$ 85,5 milhões, e não os R\$ 13,2 milhões registrados na contabilidade. Se a CP foi paga com os recursos da ROBINA, então a subscrição já ocorrera e não poderia ser desconsiderada para o ajuste prévio do resgate.

Essa foi a terceira etapa da venda. A ROBINA segregou um ágio de R\$ 114.020.009,66, que, somado ao ágio de R\$ 494.448,54, contabilizado anteriormente quando da aquisição de 18,62% das ações, resultou num total de R\$ 114.514.458,20.

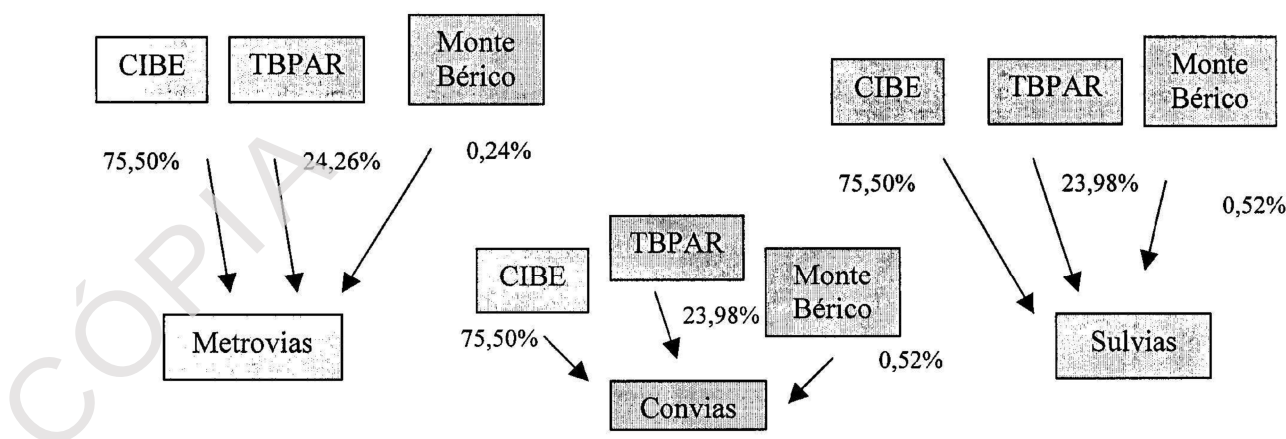
Esse ágio foi transferido para a UNIVIAS em 01/12/2008, quando da incorporação da ROBINA, e repassado para as concessionárias METROVIAS, SULVIAS e CONVIAS em 02/12/2008, pela cisão total da UNIVIAS.

Nas concessionárias este ágio passou a ser dedutível por força do art. 7º da Lei nº 9.532/97. Com isso, conclui-se que o planejamento, na verdade tratou-se de uma simulação, cuidou de evitar o ganho de capital para os alienantes, mas preservou o ágio dedutível para os adquirentes.

Depois dessa operação a ROBINA passou a deter 95% do capital da UNIVIAS, conforme abaixo:



Em abril de 2009 ocorreu a transferência das ações desses minoritários para a CIBE e o quadro societário ficou da seguinte forma:



Em razão dos fatos acima descritos, o autuante afirma que a posição final do quadro societário das concessionárias demonstra a saída dos grupos SULTEPA, BRASÍLIA GUAÍBA e CASTILHO, substituídos pela CIBE.

Os dois primeiros utilizaram a CP e a UNIVIAS para reduzir indevidamente o ganho de capital auferido na operação. A CASTILHO não participou da CP, mas também se utilizou a UNIVIAS para reduzir o ganho de capital.

A sequência dos atos praticados, evidencia um descompasso entre a real intenção do negócio e o aspecto formal conferido à operação e a simulação tornou-se irrefutável diante do documento “Acordo de Investimentos e Outros Pactos” datado de 27/09/2006 (fls. 219/265), firmado previamente entre os adquirentes e os alienantes da participação societária objeto da negociação.

No “Acordo de Investimentos” a operação foi previamente detalhada, garantindo às partes o efeito final desejado, qual seja, a alienação das ações sem ganho de capital para os alienantes e com ágio para o adquirente.

Restou claro que a capitalização inexistiu de fato. Basta comparar o patrimônio da UNIVIAS em 10/10/2006, imediatamente anterior à subscrição do bônus, representado unicamente pelos investimentos junto às concessionárias, e o patrimônio depois da conclusão da operação, em 30/06/2007, representado pelos mesmos investimentos.

A UNIVIAS emitiu o bônus, mas os recursos foram pagos diretamente aos sócios, sob a forma de um mútuo, cuja liquidação, através de resgate de ações, já estava previamente acordada. O ganho foi dos sócios e não da UNIVIAS.

A distorção da utilização da figura do bônus fica evidente também diante da redução de capital que já estava previamente definida no acordo de investimentos. Foi emitido um bônus vinculado à emissão de ações para uma suposta capitalização, quando, na verdade, o resultado final previsto era a manutenção aproximada do número de ações e a entrega do produto da pseudo capitalização para os sócios.

No momento da emissão do bônus, o capital da UNIVIAS era representado por 100.001.000 ações, com previsão de emissão de mais 80.000.800 ações, a serem subscritas pela ROBINA, o que totalizaria 180.001.800 ações.

Isso nunca ocorreu, porque quando a ROBINA subscreveu as 80.000.800 ações em 05/06/2007, estas já haviam sido resgatadas pelos antigos sócios 76.187.332 ações (parte em 28/03/2007 e a outra na própria assembléia de 05/06/07). Ao final, o capital da UNIVIAS restou representado por 103.814.468 ações, muito próximo das 100.001.000 ações originais, distribuído de forma diversa entre ações ordinárias e preferenciais.

Das 64.770.490 ações que a CP detinha na UNIVIAS no início da operação, 54.006.508 foram vendidas à ROBINA em 2006, 3.362.020 foram restituídas aos seus sócios em resgate de capital ocorrido em dezembro de 2006, e as 7.401.962 ações restantes também foram vendidas à ROBINA em junho de 2007, acarretando a saída da CP do quadro da UNIVIAS.

O ganho de capital foi apurado pela fiscalização a partir dos valores recebidos pela CP descontados do custo do investimento, desconsiderando-se a equivalência patrimonial efetuada na CP em decorrência do bônus de subscrição contabilizado na UNIVIAS. Os fatos acima descritos revelam que a verdadeira intenção da CP sempre foi alienar para a ROBINA sua participação direta na UNIVIAS, e indireta nas concessionárias.

A vontade formalmente externada não é verdadeira e não deve prevalecer, mas sim os efeitos tributários dos atos que se buscou dissimular, que foi a alienação da participação societária com ganho de capital sujeito à tributação na forma dos arts. 418 e 426 do RIR/99.

A partir de junho de 2007, o balanço patrimonial da CP se resume a um prejuízo acumulado de R\$ 10,3 milhões, permanecendo assim até as últimas declarações (exercícios 2010 e 2011 fls. 1836 e 1848). Ou seja, é uma sociedade inoperante e sem qualquer patrimônio, enquanto os sócias que receberam o produto da alienação são empresas de expressivo patrimônio.

Diante deste cenário, a fiscalização lançou o crédito tributário com a multa de 150%, prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Lavrou os Termos de Sujeição Passiva Solidária, com base no art. 124, I, do CTN, contra as sociedades PEDRASUL CONSTRUTORA S/A, BGPARG S/A e CONSTRUTORA SULTEPA S/A, já que a CP restou esvaziada depois da transferência do controle das concessionárias para a ROBINA, sendo os valores recebidos sido repassados diretamente para seus sócios.

DAS IMPUGNAÇÕES

As sociedades PEDRASUL CONSTRUTORA S/A, BGPARG S/A e CONSTRUTORA SULTEPA S/A, na qualidade de sujeitos passivos solidários, apresentaram a impugnação, alegando, preliminarmente, que os autos são nulos por incompetência das autoridades fiscais autuantes, adstritos à DRF/Porto Alegre, quando o primeiro Termo de Intimação Fiscal foi lavrado em Caxias do Sul, e no mérito, o seguinte:

- a ilegitimidade das partes para fins de configuração da responsabilidade solidária, Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que elas 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.

- que a solidariedade não se presume devendo a fiscalização buscar a verdade material dos fatos, e atos ocorridos.
- que lançamento com base em suposta simulação de reorganização societária, não tem validade no direito tributário.
- que os atos societários em análise, equivocadamente reputados como verdadeira operação de compra e venda, foram firmados pela CP, e não pelos impugnantes.
- que a fiscalização deixou de investigar a fundo o contexto político e econômico que permeava a admissão da ROBINA como nova investidora na UNIVIAS.
- que houve propósito negocial na operação já que era necessário ingresso de novo investidor que aportasse recursos para a continuidade da execução dos projetos, bem como partilhasse os riscos atrelados à exploração do Consórcio (UNIVIAS).
- que a fiscalização desconsiderou que os atos listados no Acordo de Investimentos foram praticados e todos os elementos que indicam a validade das operações que geram economia fiscal, quais sejam: (a) adequado intervalo temporal entre as operações; (b) a independência das partes envolvidas; (c) existência de várias condições suspensivas que pendiam para o ingresso do novo sócio, que demonstra que a operação não se qualificava como alienação de investimento, mas sim de verdadeira captação de recursos.
- que a completa reestruturação societária levou quase um ano, restou patente a desvinculação entre as partes que subscreveram o Acordo de Investimento e houve publicidade dos atos já que à Administração Pública (BNDES, DAER/RS, CADE e AGERGS) acompanharam o caso.
- que cada uma das etapas do Acordo continha condições suspensivas que pendiam para o ingresso do novo sócio, o que demonstra a inexistência de fraude/conluio na operação, tornando impossível a qualificação da multa.
- que com a aprovação da 2ª etapa do Programa Federal de Licitações, ficou ainda mais patente a necessidade de injetar mais recursos na UNIVIAS e o Acordo de Investimentos, teve como finalidade o ingresso da ROBINA como investidora e, sendo a emissão de bônus de subscrição a forma de captação dos recursos necessários.
- que a 2ª etapa do Programa de Concessões mostrou-se frustrante para as concessionárias, pois outro grupo ganhou a disputa de 5 dos 9 lotes disputados, o que resultou no desinteresse pelo negócio de concessões, culminando com a saída da CP e dos impugnantes do Consórcio UNIVIAS.
- foram carreados com a impugnação os documentos de folhas 1815 a 2197.

A 1ª Turma da DRJ/POA, pelo acórdão de nº 10-38.513, por unanimidade de votos julgou improcedente a impugnação, conforme ementa a seguir:

IRPJ/CSLL. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.
INCOMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL AUTUANTE.
INOCORRÊNCIA

A competência territorial do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil é nacional. Informações colhidas em procedimentos fiscais podem ser compartilhadas entre as diversas unidades administrativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, independentemente da sua jurisdição territorial.

No caso dos autos, os fatos que deram origem ao lançamento foram identificados em jurisdição diversa da jurisdição do contribuinte, entretanto, foi a autoridade administrativa de sua jurisdição que primeiro tomou conhecimento da infração (não tributação do ganho de capital) e efetuou o lançamento.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

É responsável pelo crédito tributário do sujeito passivo todo aquele que pratica diretamente atos ou negócios com interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária.

IRPJ/CSLL SIMULAÇÃO

As declarações de vontade de mera aparência, reveladoras da prática de ato simulado, uma vez afastadas, fazem emergir os atos que se buscou dissimular. A alienação de participação societária utilizando-se de artifícios que, ao final, resultaram em redução do ganho de capital obtido na operação, deve ser desconsiderada, recompondo-se as bases de cálculo desconsiderando-se os fatos dissimulados.

IRPJ/CSLL MULTA AGRAVADA

É cabível o agravamento da multa de lançamento de ofício nos casos em que ficar demonstrada a conduta dolosa do sujeito passivo visando o escamoteamento da base de cálculo tributável.

Cientificada em 29/08/2012 a Autuada recorreu, tempestivamente, em 26/09/2012. Cientificadas em 09/08/2012 as responsáveis solidárias BGPARG S/A, PEDRASUL CONSTRUTORA S/A E CONSTRUTORA SULTEPA S/A, também apresentam conjuntamente, recurso voluntário, tempestivo, em 04/09/2012, através do mesmo advogado da Autuada, utilizando os mesmos argumentos, alegando basicamente o seguinte:

- que os recursos são tempestivos e no caso das responsabilizadas solidárias, que não são legítimas já que não houve interesse comum.

- que a autuação se baseou em meras presunções e portanto, a reorganização/planejamento tributário das sociedades deve ser aceita como legal, já que o propósito negocial, está cabalmente demonstrado.

- que Olivio Dutra ao suceder Antônio Brito no Governo do Rio Grande do Sul, impôs redução de tarifa quebrando cláusula do contrato de exploração assinado o que inviabilizou o negócio.

- que foi assinado um termo aditivo também não cumprido naquele governo e depois de uma intervenção do Governo Federal chegou-se a conclusão de que seria necessário nova captação de recursos, para atendimento das novas exigências do “acordo”.

- que, portanto, este foi o propósito negocial da reestruturação empresarial, que foi planejado com adequado intervalo temporal entre as operações, condições suspensivas e independência das partes envolvidas.

- que, agindo de boa-fé, reportou em seus livros contábeis e fiscais todos os atos executados, bem como tornou pública as bases para realização do negócio, por meio da divulgação ao mercado, da realização do Acordo de Investimentos para admissão de novo investidor e arquivamento desse documento no CADE.

- pelo exposto, adotando-se o entendimento já manifestado por este Conselho no Acórdão nº 1101-00.708, com vistas à uniformização de sua jurisprudência acerca da matéria, requer o provimento do Recurso.

- que não se pode admitir que a fiscalização aceite como legítima a operação realizada pela METROVIAS, na qualidade de sucessora da ROBINA, e como inválida e fraudulenta para os demais envolvidos.

- que seja cancelado o lançamento juntamente com os termos de sujeição passiva solidária das empresas BGPARG, Pedrasul e Sultepa, ou ao menos seja excluída a multa qualificada de 150%.

A PGFN apresentou contra-razões ao recurso voluntário, alegando basicamente o seguinte:

- conforme provam os documentos coligidos na ação fiscal e os relatos do Termo de Verificação Fiscal, as partes praticaram diversos atos simulados, todos com o fim único de ludibriar o Fisco para pagar menos tributo.

- que a realização de atos em sequência demonstra a ação firme, consciente, abusiva e sistemática da contribuinte e dos demais participantes, com notório propósito de burlar o cumprimento da obrigação fiscal.

- em relação ao conluio, cumpre registrar que o “Acordo de Investimentos e Outros Pactos” é prova mais do que suficiente para constatar a união de vontades direcionada para o planejamento tributário abusivo, com a alienação da participação societária na METROVIAS, CONVIAS e SULVIAS sem a incidência do ganho de capital auferido na operação.

- que os sujeitos passivos praticaram atividade ilícita comprovada detalhadamente, a partir da realização de diversos atos simulados, motivo pelo qual deve ser mantida inclusive a multa de 150%.

- que a conduta teve como objetivo impedir ou retardar, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e demonstrou o dolo praticado.

- ante o exposto requer que seja negado provimento ao recurso voluntário interposto pela contribuinte.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Guilherme Pollastri Gomes da Silva Relator

Conheço dos recursos voluntários por tempestivos e preencherem todos os requisitos do Decreto nº 70.235/72.

O presente processo trata, de Auto de Infração, lavrado para a cobrança de IRPJ e de CSLL, relativos aos anos de 2006 e 2007, acrescidos de multa qualificada de 150%, com responsabilização solidária das Recorrentes, sob a alegação da falta de tributação de ganho de capital, auferido na alienação de participação societária na concessionária que explorava, sob o regime de concessão, as rodovias do Sul do Brasil. Trata-se de planejamento tributário, assunto que tem sido debatido com frequência por esta turma e por este Conselho.

Este processo foi inicialmente pautado em agosto de 2013 e após amplo debate, foram aventadas várias hipóteses para negar provimento ao recurso voluntário, dentre as quais destaco, a mais defendida, de que a operação sucedida se tratava do famoso caso de casa e separa, tipo de planejamento, utilizado invariavelmente com o único intuito de não se apurar ganho de capital.

Estudei inúmeros casos desta operação (casa e separa) julgados por este Conselho e cheguei a conclusão que em todos eles o CARF levou em consideração três requisitos para qualificar estas operações, de um modo geral: (1) **Tempo decorrido**. Entre a entrada dos investidores e saída das autuadas as operações sempre se davam em algumas horas ou poucos dias, (2) **Condições**. As operações eram sempre resolutivas, sem possibilidade de arrependimento, (3) **Negócio feito entre as mesmas partes**. Invariavelmente os negócios se dão entre empresas privadas e de um mesmo grupo econômico, (4) **Motivação**. A motivação sempre é exclusivamente tributária, pois havia a alternativa jurídica mais simples e direta como a venda.

No tocante ao caso das Recorrentes, porém, ficou claro que nenhum dos três requisitos que configuram o “casa e separa” estão presentes, isto porque: (1) **Tempo decorrido**. Entre a entrada da investidora e saída da Recorrente o tempo decorrido foi superior a 1 ano, (2) **Condição**. A condição em que a operação ocorreu foi suspensiva, ou seja, se algum dos órgão não aceitasse a negociação o negócio poderia ser desfeito a qualquer momento, (3) **Negócio**. O negócio foi realizado entre partes independentes e vinculado à órgão públicos, visto que se tratava de um contrato de concessão que necessitava de aprovação de diversos órgãos governamentais, (4) **Motivação**. No presente caso, é evidente que houve motivação extra-fiscal, pois não havia outra alternativa de o negócio ser feito, ante a obrigatoriedade de aprovação dos órgãos concedentes, como o BNDES, DAER/RS, CADE e AGERGS, que vedavam a venda direta.

Assim, não consegui vislumbrar nenhuma semelhança entre os casos em que o CARF reputou ser uma operação simulada (“casa e separa”) e a operação ocorrida no presente processo.

Como restou comprovado, a concessão de serviços públicos das rodovias, passou por momentos de muita instabilidade política no Estado do Rio Grande do Sul, o que

gerou a necessidade de se restabelecer o equilíbrio econômico-financeiro destes contratos, cenário em que as empresas que participavam da UNIVIAS constataram a necessidade de capitalização imediata para fazer frente aos contratos existentes.

Alterado radicalmente o cenário das concessões rodoviárias, seria necessário, para poder concorrer nesse mercado, que as empresas tivessem outra estrutura de capital, com fôlego financeiro para realizar investimentos de longo prazo.

Diante disso as já debilitadas Recorrentes necessitavam preservar a qualificação econômico-financeira apresentada por ocasião do certame público, sob pena de caducidade da concessão, exigência presente tanto no momento da licitação, (conforme Lei nº 8.666/1993, artigo 27, II e 55, XIII¹), quanto pela cláusula n 13.3.9, inciso III, dos Contratos² firmados.

Todo este contexto confirma a situação de dificuldade em que as Recorrentes se encontravam no âmbito dos contratos administrativos.

Não há dúvida que as Recorrentes, juntamente com as demais acionistas, firmou com o Estado do Rio Grande do Sul, por intermédio do DAER os Contratos Administrativos nº PJ/CD/087/98 (Metrovias), PJ/CD/088/98 (Convias) e PJ/CD/089/98 (Sulvias), de concessão para exploração de rodovias. Também não há dúvida que a Lei n.º 8.987/95³, que rege o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos, proíbe a transferência da concessão ou mesmo de controle acionário das concessionárias sem autorização expressa dos Podere Concedente.

Assim, por óbvio, a caducidade das concessões causaria prejuízos irreparáveis as Recorrentes, sendo mais um motivo que explica a necessidade da reestruturação ocorrida da forma como se deu.

Diante disso, para que não ocorresse a caducidade das concessões, o que consistiria em uma sentença de morte para as Recorrentes, a saída da concessionária ou a admissão de novo sócio controlador necessitava de autorização expressa do Poder Concedente (DAER) bem como de demais órgãos públicos, tais como BNDES (credor) e Conselho Administrativo de Defesa Econômica ("CADE"), o que tornaria inviável a alienação de suas participações nas concessões públicas.

¹ "Art. 27. Para a habilitação nas licitações exigir-se-á dos interessados, exclusivamente, documentação relativa a:

[...]

III - qualificação econômico-financeira

[...]

Art. 55. São cláusulas necessárias em todo contrato as que estabeleçam:

[...]

XIII - a obrigação do contratado de manter, durante toda a execução do contrato, em compatibilidade com as obrigações por ele assumidas, todas as condições de habilitação e qualificação exigidas na licitação."

² "13.3.9. A caducidade poderá ser declarada pelo DAER/RS quando o serviço estiver sendo prestado de forma inadequada ou deficiente, tendo por base as normas, critérios, indicadores e parâmetros definidores da qualidade do serviço, assim como quando a CONCESSIONÁRIA:

[...]

III - perder as condições econômicas, técnicas ou operacionais para manter a adequada prestação do serviço concedido;

³ "Art. 27. A transferência de concessão ou do controle societário da concessionária sem prévia anuência do poder concedente implicará a caducidade da concessão." (grifos da Recorrente)

Assim, na busca da solução desse problema as Recorrentes contrataram renomado banco de investimentos – Banco Pactual S.A – e conhecido escritório de advocacia – Barbosa, Müssnich & Aragão Advogados, para que apresentassem hipóteses de contração de empréstimos bancários, captação de investimento em Bolsas de Valores ou a busca de novos investidores.

Em estudo societário e não tributário, como quis infirmar a DRJ, os contratados entenderam que seria necessário, ou alienar os investimentos realizados, ou trazer um novo investidor à UNIVIAS, com o intuito de fazer frente aos novos investimentos demandados e aliviar o endividamento das Recorrentes.

Para a saída das Recorrentes do negócio, sem a perda da concessão, foi engendrado todo um planejamento societário, feito pelo renomado escritório e assistido pelo banco, que garantiam os alienantes e o adquirente durante o processo de transferência do controle acionário da UNIVIAS.

Com base nisso, se chegou a um novo investidor interessado no negócio que firmou, em setembro de 2006, com a UNIVIAS e as empresas que dela participavam, o Acordo de Investimentos, que foi devidamente registrado no CADE.

Dentro da operação a saída encontrada pelos contratados para a imediata entrada de um novo investidor, sem que ocorresse a alienação das ações antes da anuência do BNDES e do poder concedente (DAER), foi o Bônus de Subscrição.

Com isso, ao contrário do afirmado pela decisão recorrida, garantiu-se o ingresso imediato dos investimentos necessários à consecução dos contratos administrativos sem qualquer aumento do passivo da UNIVIAS e seus acionistas, assegurando, ainda, a qualificação econômico-financeira exigida e a segurança do novo investidor, durante o período necessário à obtenção das autorizações exigidas pelos órgãos concedentes.

Quanto ao argumento de que os valores que ingressaram na UNIVIAS em razão do pagamento do bônus de subscrição não tenham nela permanecido, mas sido dirigido a seus acionistas, realmente o foram, mas acabaram aplicados pelas Recorrentes, para sanear as suas combalidas finanças, como demonstrado pela documentação apresentada nos inúmeros memoriais.

Assim, a meu ver foi demonstrada de maneira inequívoca, diferentemente do afirmado pelas autoridades fiscais, que a estrutura adotada teve o desiderato inequívoco de manter a concessão e viabilizar e garantir, tanto a entrada do novo investidor, como a saída dos vendedores do negócio, sendo a economia tributária mera consequência.

As Recorrentes afirmam conhecer a orientação jurisprudencial dominante a época dos fatos no sentido de que a validade de atos que resultem em economia fiscal era condicionada à existência do chamado “propósito negocial”, o que indubitavelmente houve no caso.

Havia ainda, como demonstrado, motivação extra-tributária para realização das operações, pois o contexto político e econômico da época, relacionado à exploração de concessões rodoviárias, exigia o ingresso de novo investidor que aportasse os

recursos necessários para a continuidade da execução dos projetos, bem como compartilhasse os riscos atrelados ao seu empreendimento.

Na dinâmica da vida empresarial, a reestruturação societária, mediante fusões, cisões ou incorporações, é procedimento corriqueiro, normal, tanto que inúmeras decisões administrativas validam operações que tais.

Desse modo, seria uma inovação danosa à jurisprudência do CARF reputar a operação ocorrida neste processo como “casa e separa”, pois traria uma insegurança jurídica para os contribuintes na livre formatação de seus negócios.

Nesse sentido, importante citar o recente acórdão nº 1302-001.184, dessa mesma 2ª Turma Ordinária, proferido em 8 de outubro de 2013 e relatado pelo I. Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, que analisou a possibilidade de amortização de despesas de ágio, mesmo quando gerado em operações denominadas “intragrupo”, à luz dos conceitos de “propósito negocial” e “simulação”:

“Os julgadores do CARF prestarão um grande serviço ao Estado e a sociedade brasileiras se imprimirem segurança jurídica e isonomia ao sistema, evitando que suas decisões fiquem ao sabor lotérico do entendimento de cada conselheiro sobre conceitos vagos não positivados como, por exemplo, “falta de propósito negocial”, que não passa de uma construção jurisprudencial alienígena sem respaldo no ordenamento jurídico pátrio.

$$\left[\begin{array}{c} \vdots \\ \vdots \end{array} \right]$$

Como já dito anteriormente, “falta de substância econômica” assim como “falta de propósito negocial” não são institutos jurídicos nacionais, logo não maculam o ato jurídico seja lá qual for o conceito que os seus aplicadores lhes deem, logicamente, desde que não se configurem como um vício do negócio jurídico, segundo o nosso ordenamento legal.”

A semelhança entre o caso em tela e aquele analisado pelo acórdão acima referido, fica clara pelo seguinte excerto do voto do Conselheiro Relator:

“O TVF (fls. 2719) sustenta que “As operações realizadas não podem legitimar consequências tributárias, visto **que são procedimentos legais apenas em seu aspecto formal, mas ilícitas na medida em que objetivaram unicamente reduzir a carga tributária a que estava sujeita a fiscalizada**”. Ora, o entendimento de que o contribuinte pode se reorganizar desde que não seja exclusivamente para reduzir carga tributária é apenas uma doutrina muito mais propositiva do que analítica do Direito posto, a qual se aproxima muito da já rechaçada interpretação econômica do Direito Tributário. Ambas levam ao desmedido subjetivismo na valoração dos fatos tributáveis e, consequentemente, à insegurança jurídica. Além disso, a finalidade da sociedade empresária é maximizar seus lucros, pelo aumento do faturamento e redução de custo – inclusive tributário,

o que é legítimo desde que suas condutas sejam lícitas.”

[...]

O TVF também sustenta que a Usiagropar era uma empresa veículo, criada com o propósito de criar e transferir o ágio para a recorrente. É verdade que se as pessoas físicas dos sócios Maurílio Biagi Filho, membros da família Junqueira e Ricardo Brito Santos Pereira adquirissem as cotas da recorrente diretamente da SEPAR e da CESE, o custo de aquisição acima do valor patrimonial da recorrente só seria recuperável em uma futura alienação de tais cotas, como redutor do ganho de capital tributável. Por sua vez, a aquisição das cotas por uma pessoa jurídica – Usiagropar – possibilitou antecipar a recuperação de tal custo – como despesa de amortização dedutível das bases tributáveis, valendo-se do estabelecido nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97. Qual a ilicitude de tal conduta? Não há que se falar em simulação, pois não houve atos dissimulados e os efeitos buscados foram próprios dos atos praticados e declarados. Da mesma forma, não há falar em fraude a lei, pois a finalidade dos referidos dispositivos foi justamente permitir a recuperação de tal custo, como despesa dedutível. De mais a mais, diante de dois caminhos lícitos, não estariam os sócios Maurílio Biagi Filho, membros da família Junqueira e Ricardo Brito Santos Pereira obrigados a escolher aquele que levasse ao maior ônus tributário.”

Assim, constata-se a semelhança entre os casos. De fato, o Acordo de Investimentos foi aprovado por vários órgãos públicos, tais como DAER, BNDES e CADE. Como poderia, então, ser ele considerado “sequência de atos simulados”? E, além disso, somente para fins fiscais? Nota-se, claramente, a intenção das Autoridades Fiscais em forçar as Recorrentes em adotar procedimento mais oneroso e, contrário aos seus interesses, pois, como visto, essa forma poderia suscitar a caducidade das concessões.

Os contribuintes têm o direito de estruturar os seus negócios da maneira que melhor lhes convém, com vistas à redução de custos e despesas, inclusive a redução dos tributos, sem que isso implique em qualquer ilegalidade.

O planejamento tributário não é uma ilicitude, e as justificativas apresentadas pelas Recorrentes especialmente na sustentação oral de seu patrono, foram convincentes, já que os fatos demonstram que a operação foi vital para a viabilidade da manutenção da concessão, lastreada na liberdade negocial, as formas e a publicidade foram respeitadas, razão porque a meu ver a autuação não pode ser mantida.

Não posso concordar também com a justificativa da autoridade fiscal para a exacerbação da multa, uma vez que o art. 44, inciso II da Lei 9430/96 diz o seguinte:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

II – 150% (cento e cinquenta por cento), nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Resta claro, que o motivo levou a fiscalização a aplicar a multa qualificada de 150%, foi o fato das Recorrentes tentarem impedir ou retardar, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, situação fática que se subsume perfeitamente ao tipo previsto nos arts. 71, 72 e 73 inciso I, da Lei nº 4.502, de 1964.

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

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

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

Art. 73 - Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.”

Ao contrário do alegado, os atos e negócios praticados definitivamente não estão tipificados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4502/64. No caso, todas as alterações societárias foram efetuadas e formalizadas sem que nenhuma norma legal fosse violada ou ocultada.

Ficou claro que não houve nenhuma ação no sentido de impedir o conhecimento dos fatos uma vez que todos os contratos foram formalizados no âmbito administrativo público, no caso, BNDES, DNER, CADE, AGERGES e Juntas Comerciais, e todas as operações foram contabilizadas, registradas e lançadas nos livros fiscais.

Nada no processo foi mascarado, tudo feito as claras, tendo a fiscalização, inclusive, se baseado em documentos e declarações fornecidas pelos próprios Recorrentes, bem como todos os valores correspondentes à base de cálculo da presente autuação.

Na espécie, não houve qualquer conduta fraudulenta praticada pelas Recorrentes, no sentido de mascarar dolosamente, fatos jurídicos tributários para afastá-los da tributação, mas sim uma transferência de controle sem a perda de concessão.

Quanto à fraude e conluio doloso previstos nos artigos 72 e 73, não estão tipificadas uma vez que o crime de sonegação fiscal é crime material, que exige para sua materialização a efetiva supressão de tributo, por ação dolosa inequivocamente comprovada.

O que fizeram as Recorrentes foi gozar do extinto instituto jurídico da elisão fiscal, através de um planejamento tributário, porém, sem praticar fraude, sem se utilizar de documentos inidôneos, lançamentos indevidos e principalmente, sem esconder da autoridade fiscal a forma como realizaram a operação, já que informaram à Receita Federal todos os lançamentos contábeis, inclusive em suas DIPJ's.

Ainda que se chegue a conclusão que está correto o lançamento não há como afirmar, dolo na operação, e nem restou comprovado, que as Recorrentes mascararam a operação, já que a mesma perdurou durante 2 anos, se deu entre partes independentes, todos os documentos foram apresentados à órgãos públicos e foram planejadas inclusive por entidade financeira e sociedade advocatícia de primeira linha (GP Investimentos e Barbosa, Musnic e Aragão).

O fato de o fisco ter presumido que lastrearam os lançamentos em operações fictícias não autoriza, por si só, a qualificação da multa. O que poderia ser mantido, no máximo, a meu ver, caso o lançamento prevaleça seria simplesmente desconsiderar a operação, aproveitando os tributos recolhidos, e constituir o lançamento do crédito tributário acrescido da multa regulamentar de 75%, já que não restou comprovado materialidade de fraude ou conluio doloso.

Sem dúvida se trata de questão controversa, mas entendo que para que a multa de lançamento de ofício seja agravada é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude ou conluio doloso, pois é pacífico na doutrina e na jurisprudência que fraude não se presume se comprova.

A multa qualificada, decorrente do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, aplicada, muitas vezes, de forma generalizada pelas autoridades lançadoras, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude.

É farta Jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme se constata nos julgados abaixo:

“Acórdão n.º 104-19.055, de 05 de novembro de 2002:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964. A falta de esclarecimentos, bem como o vulto dos valores omitido pelo contribuinte, apurados através de fluxo financeiro, caracteriza falta simples de presunção de omissão de rendimentos, porém,

não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994.

Processo: 10680.013909/2006-73

Recorrente: Fazenda Nacional

Recorrido: Contribuinte

Ementa da Decisão recorrida: “MULTA QUALIFICADA — PRESUNÇÃO — presunção não é aspecto que, por si só, impeça à autoridade constituir a multa qualificada, em especial, quando não for o único elemento formador da convicção de ter o infrator agido ou se omitido intencionalmente. Vários fatos apontam para a circunstância de o sujeito passivo ter ocultado dolosamente a ocorrência da hipótese de incidência em valores superiores aos declarados. Se, por um lado, a presunção serviu para o propósito de quantificar tal omissão, por outro, não foi o único expediente probatório empregado pela autoridade para caracterizar a omissão em termos qualitativos, principalmente, no que se refere ao seu aspecto volitivo.

Acórdão n.º. 104-19.534, de 10 de setembro de 2003:

DOCUMENTOS FISCAIS INIDÔNEOS - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – LANÇAMENTO POR DECORRÊNCIA – SOCIEDADES CIVIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - No lançamento por decorrência, cabe aos sócios da autuada demonstrar que os custos e/ou despesas foram efetivamente suportadas pela sociedade civil, mediante prova de recebimento dos bens a que as referidas notas fiscais aludem. À utilização de documentos ideologicamente falsos -” notas fiscais frias “-, para comprovar custos e/ou despesas, constitui evidente intuito de fraude e justifica a aplicação da multa qualificada de 150%, conforme previsto no art. 728, inc. III, do RIR/80, aprovado pelo Decreto n.º 85.450, de 1980.

Acórdão n.º.104-19.386, de 11 de junho de 2003:

MOVIMENTAÇÃO DE CONTAS BANCÁRIAS EM NOME DE TERCEIROS E/OU EM NOME FICTÍCIOS – COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE DE EMPRESA DESATIVADA - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4.º, inciso II, da Lei n.º 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964. A movimentação de contas bancárias em nome de terceiros e/ou em nome fictício, devidamente comprovado pela autoridade

lançadora, circunstância agravada pelo fato de não terem sido declarados na Declaração de Ajuste Anual, como rendimentos tributáveis, os valores que transitaram a crédito nestas contas corrente cuja origem não comprove, somado ao fato de não terem sido declaradas na Declaração de Bens e Direitos, bem como compensação na Declaração de Ajuste Anual de imposto de renda na fonte como retido fosse por empresa desativada e com inscrição bloqueada no fisco estadual, caracterizam evidente intuito de fraude nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994 e autoriza a aplicação da multa qualificada.”

Portanto, entendo que a qualificação da multa, neste caso, importaria equiparar uma negociação entre partes independentes em fatos delituosos ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo, da adulteração de comprovantes, movimentação de conta bancária em nome fictício, de morto ou de terceiro (“laranja”), de falsificação de documento, de falsidade ideológica, de nota fiscal calçada, paralela, de empresas inexistentes (notas frias), etc...

Portanto, a meu ver não tem cabimento o agravamento da multa caso perdure o lançamento.

Verifiquei, também, que a fiscalização não recompôs o lançamento com o aproveitamento dos recolhimentos comprovados nem com o saldo negativo de IRPJ e CSLL da Recorrente, em atendimento ao decidido pela Coordenação Geral de Tributação, que na solução da Consulta Interna da Coordenação Geral de Tributação – CIFIS nº 23, de 21.12.06, determina seja efetuada esta compensação nos seguintes termos:

“14 – Por todo o exposto, conclui-se que na Constituição de Ofício do Imposto Sobre Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) ou da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) devem ser considerados, para efeito de dedução do imposto ou da contribuição devida, os valores de IRPJ e de CSLL decorrentes de retenção na fonte ou de antecipação (estimativas) referentes às receitas compreendidas na apuração.

15 – A autoridade fiscal deve considerar os valores de IRPJ e CSLL referentes ao período de apuração fiscalizado, apurados pelo sujeito passivo, mediante adoção de forma de tributação diversa daquela aplicada pela autoridade fiscal no curso da fiscalização, lançando apenas a diferença de imposto ou contribuição apurado.

16 – Qualquer outro crédito do contribuinte somente poderá ser objeto de pedido de restituição ou compensação por iniciativa do contribuinte nos termos da legislação pertinente a matéria.

17- Dê-se ciência, mediante correio eletrônico, à COFIS, às Superintendências Regionais da Receita Federal (SRRF), às DISIT das SRRF, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, à CORAT, à COTEC, e providencie-se a divulgação na Internet da COSIT.”

Portanto, diante do reconhecimento da própria receita, quando se pronunciou pela solução de consulta interna nº 23 de 21/12/2006, resta claro que todos os recolhimentos comprovados devem ser aproveitados e lançada apenas a diferença.

Em relação à sujeição passiva, o CTN é que define quem deve figurar no pólo passivo da obrigação tributária. O art. 124, inciso I, estatui, porém, a possibilidade de se preencher o pólo passivo com todos aqueles que praticam atos ou negócios com interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

E esse interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal fica evidenciado, pela fatura de elementos levantados e carregados aos autos pela fiscalização.

Portanto, caso seja mantida a autuação, não há como se negar que as Recorrentes não tiveram somente uma mera participação no resultado econômico, mas, conforme bem demonstrado pela fiscalização, foram os articuladores diretos das alterações societárias que culminaram com vários lançamentos dentre eles o objeto do presente processo. Por isso, devem ser mantidas as imputações de sujeição passiva solidária das Recorrentes, caso mantido o lançamento.

Pelas razões expostas, dou provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Guilherme Pollastri Gomes da Silva Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Redator Designado

Em que pese o bem elaborado e fundamentado voto do ilustre Relator, durante as discussões ocorridas por ocasião do julgamento do presente litígio surgiu divergência que levou a conclusão diversa. Passo a expor os fundamentos da divergência e as conclusões às quais chegou o Colegiado.

Os aspectos fáticos já foram claramente expostos no relatório, pelo que se torna desnecessária buscar aqui rememorá-los.

Ao analisar as operações como um todo, o Colegiado concluiu estar diante de situação que a doutrina e outros julgamentos deste CARF têm denominado “casa-separa”. Tal é o contexto, quando o possuidor de determinado ativo (no caso concreto, participações societárias) resolve dele se desfazer. No entanto, em vez de aliená-lo em simples operação de compra e venda, com a apuração de ganho de capital, engendra complexas alterações societárias com entrada de novo sócio com recursos financeiros e posterior retirada de sócio, de tal forma que o resultado final é que o “novo sócio”, que havia ingressado na sociedade com recursos financeiros, nela permanece com o ativo (objeto da alienação) e o “antigo sócio”, até então dono do ativo, se retira da sociedade com recursos financeiros. O ativo muda de mãos, também os recursos financeiros, tal e qual se daria em operação de compra e venda, mas aqui sem a apuração de ganho de capital. O apelido “casa-separa” vem da constatação de que nunca houve qualquer intenção de constituir uma sociedade, sendo certo que os “sócios” já sabiam de

antemão que nunca haveriam de explorar um negócio de forma conjunta e que à entrada de um sucederia inevitavelmente a saída do outro.

No caso sob análise, o Acordo de Investimentos e Outros Pactos (fls. 219/263) evidencia exatamente isso. A intenção de admitir um novo sócio ou investidor (supostamente a Robina) nunca esteve presente, e a intenção desde o início era alienar a participação societária que os envolvidos detinham junto às concessionárias. O acórdão recorrido bem enfatizou aspectos do negócio que evidenciam seus efeitos financeiros, com a imediata transferência dos recursos aportados pela Robina aos alienantes, confira-se o seguinte excerto (fls. 3160/3161):

Esse aspecto fica mais claro quando se verifica que na mesma assembléia em que se aprovou a emissão de bônus de subscrição também houve a renúncia do direito de subscrição pelos acionistas e a aprovação da subscrição do bônus pela Robina. E, também, quando se verifica que os valores recebidos pela Univias, referentes à subscrição do bônus, foram repassados imediatamente aos sócios CP, BGPARG, Castilho e Pedrasul, por conta de mútuo, que posteriormente foi quitado mediante resgate de ações, com lançamento contábil à débito de mútuo e à crédito de investimentos.

Outro aspecto de profunda relevância a demonstrar que nunca houve, de fato, um “novo investidor” é a constatação de que, quando a Robina subscreveu as ações, já havia ocorrido redução de ações na Univias, de tal forma que o número de ações ficou quase inalterado (100 milhões contra 103 milhões, vide descrição detalhada à fl. 2062).

Alegam as recorrentes que, ao contrário de outras situações caracterizadas como “casa-separa”, neste caso teria havido o transcurso de um lapso temporal significativo, superior a um ano. No entanto, tal lapso temporal, aqui, se torna irrelevante, visto que todos os passos estavam previamente pactuados entre as partes, até mesmo quanto a valores.

Também deve ser refutada a afirmação de que não seria possível a alienação direta, mediante compra e venda, pela necessidade de autorização expressa dos órgãos concedentes. É verdade que tal autorização era indispensável para a alienação das participações societárias, mas não é menos verdade que também o foi dentro da complexa operação engendrada pelas alienantes, aqui discutida. Confira-se, por exemplo, no Acordo de Investimentos e Outros Pactos (fls. 219/263), os itens 5.2 (b); 5.2.1 (f); e 5.3 (b). Acrescente-se a essa observação que a hipotética ausência das indispensáveis autorizações dos órgãos reguladores seria a única situação capaz de desobrigar os pactuantes e levar à rescisão do contrato (item 5.2.2). De outra sorte, os pactuantes estavam irrevogável e irrevocavelmente obrigados (item 5.1) a prosseguir nas etapas contratadas.

Resta, pois, demonstrada que a autorização dos órgãos reguladores seria indispensável, como o foi, qualquer que fosse a forma negocial adotada. Assim, afastada qualquer motivação extra-fiscal, remanesce tão somente a motivação de redução ou supressão dos tributos devidos na alienação da participação societária.

Cumprido, ainda, ressaltar que, em se tratando de operações deste tipo, não é necessária a caracterização de negócios feitos entre partes vinculadas. Ao contrário, é até comum que as partes (alienante e adquirente do ativo objeto do negócio) não possuam qualquer vínculo. Essa ausência de vínculo no caso concreto, aliás, é que tornou necessário que a

minuciosa sequência de operações, cada uma ligada à anterior, fosse objeto de contrato escrito (o já mencionado Acordo de Investimentos e Outros Pactos).

Fica evidenciado, por todo o exposto, que a complexa operação societária nunca pretendeu admitir novo sócio ou investidor, mas tão somente fazer com que as participações societárias mudassem de dono. Há portanto, o descasamento entre a vontade aparente, aquela manifestada nos atos formais e exteriores, e a vontade real, aquela que exsurge da comparação entre a situação inicial e a final obtida. Toda a sequência de atos praticados entre uma e outra nada mais são do que simulação, com o intuito de ocultar a ocorrência do fato gerador tributário

A multa qualificada teve como fundamentos os arts. 71 e 73 da Lei nº 4.502/1964, *verbis*:

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

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

[...]

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Por certo que os atos simulados aqui descritos, praticados sequencial e conscientemente pela contribuinte em conjunto com os responsáveis tributários, em cumprimento de pacto previamente firmado, demonstra a ação firme, consciente, abusiva e sistemática no sentido de ocultar da autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador tributário, na exata dicção dos dispositivos legais acima transcritos. A multa qualificada deve, então, ser mantida.

Em seu voto, o ilustre Conselheiro Relator tece considerações no sentido de que a fiscalização não teria procedido à recomposição do lançamento com o aproveitamento dos recolhimentos comprovados nem com o saldo negativo de IRPJ e da CSLL, mencionando, ainda, a Solução de Consulta Interna nº 23/2006, da COSIT.

Sobre o assunto, devo ressaltar que não encontro qualquer menção a essa matéria, quer no acórdão recorrido, quer no recurso voluntário interposto pela Contribuinte CP Construções e Participações Ltda. (fls. 3397/3442), quer no recurso voluntário interposto pelas pessoas jurídicas apontadas como responsáveis tributárias (fls. 3194/3244). Ressalto que o Fisco procedeu, sim, à recomposição do resultado tributável (fls. 2067/2068), e as interessadas não se pronunciaram sobre os critérios e valores daí resultantes. Trata-se, pois, de matéria incontroversa, estranha à lide, sobre a qual descabe discussão.

Finalmente, no que toca à responsabilidade tributária imputada pelo Fisco às pessoas jurídicas BGPARG S/A, PEDRASUL CONSTRUTORA S/A e CONSTRUTORA SULTEPA S/A, o ilustre Conselheiro Relator já se manifestou no sentido de que deveria ser mantida a sujeição passiva solidária, na hipótese de serem mantidos os lançamentos.

Dessa posição não discrepou o Colegiado. Com efeito, o fundamento legal para a imputação da responsabilidade foi o art. 124, inciso I, do CTN, confira-se:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

[...]

No caso concreto, as pessoas jurídicas apontadas como responsáveis, participaram diretamente dos atos simulados que conduziram à alienação das participações societárias, sendo certo que subscreveram o já mencionado Acordo de Investimentos e Outros Pactos. Ademais, é patente seu interesse comum na alienação, posto que eram elas as titulares dos investimentos, e seu interesse é não apenas econômico, ao fruir dos benefícios da ilícita redução da carga tributária, mas também jurídico.

Peço vênia para transcrever, a seguir, breve excerto das contrarrazões da Fazenda Nacional (fls. 3615/3616), em que o interesse comum fica bem demonstrado (grifos no original):

Ao longo do trabalho da Fiscalização, foram colhidos diversos documentos que demonstram como realmente aconteceu o negócio, vale dizer, com participação ativa e determinante dos sócios **CONSTRUTORA SULTEPA, BGPARG e PEDRASUL**. Na realidade, eram estes os detentores da participação societária nas concessionárias METROVIAS, CONVIAS e SULVIAS. Significa dizer que **todas as operações foram realizadas única e exclusivamente para alienar investimentos daquelas pessoas jurídicas.**

Ademais, os sócios **CONSTRUTORA SULTEPA, BGPARG e PEDRASUL** eram os proprietários da CP e, portanto, **todos os atos realizados por esta pessoa jurídica foram deliberados e aprovados pelos citados sócios.** Desse modo, se a CP participou de um negócio que envolvia a venda da participação societária das concessionárias, forçoso admitir que os verdadeiros alienantes eram a **CONSTRUTORA SULTEPA, BGPARG e PEDRASUL.**

Isso não quer dizer que a Fiscalização desconsiderou a personalidade jurídica distinta dos sócios e da pessoa jurídica controlada. Ora, as pessoas jurídicas não agem e praticam atos jurídicos por si só, mas os realizam por meio de seus administradores e sócios. **A vontade da pessoa jurídica é, em verdade, a expressão da vontade majoritária de seus sócios e dirigentes.** Nesse ponto, importante notar que **todos os atos de reorganização societária foram deliberados e aprovados em Assembléia Geral Extraordinária** e, ao que consta, nenhum dos acionistas discordou das propostas apresentadas à votação. Destarte, não há como imaginar que os interesses dos sócios CONSTRUTORA SULTEPA, BGPARG e PEDRASUL fossem conflitantes com os da CP, ainda mais quando se considera que **100% do controle acionário desta empresa era de titularidade daqueles sócios.** Dessa maneira, tem-se que o interesse jurídico na concretização do negócio era partilhado pelos sócios e externado por meio da CP.

Por outro lado, relevante destacar que a **economia fiscal** obtida com os **atos simulados beneficiou diretamente os sócios CONSTRUTORA SULTEPA, BGPARG e PEDRASUL.** Portanto, a atribuição da responsabilidade solidária com base no inciso I do art. 124 do CTN se aplica devidamente ao caso dos sócios da autuada.

Processo nº 11080.730002/2011-61
Acórdão n.º **1302-001.330**

S1-C3T2
Fl. 3.653

Por todo o exposto, a decisão do Colegiado foi no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha