



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

Processo nº 11080.731774/2011-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-001.331 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de março de 2014
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente BGP PAR S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2007, 2008

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE ATIVOS. OPERAÇÃO “CASA-SEPARA”. SIMULAÇÃO.

Deve ser mantida a exigência, ao restar comprovado que as complexas operações societárias levadas a efeito pela interessada 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 ganho de capital na alienação foi artificialmente reduzido, com a igualmente artificial majoração do custo de aquisição. 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

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 o Contribuinte foram lavrados autos de infração de IRPJ e CSLL, exigindo um total de crédito tributário de R\$ 652.468,37, aí incluídos multa de 150% e juros.

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, utilizando-se de operações simuladas em conluio com outros interessados.

Segundo o fiscal autuante 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 operação, embora revestida de aparente legalidade formal, se trata de uma simulação. A sequência de atos praticados, por si só evidencia um descompasso entre a real intenção do negócio e o aspecto formal conferido à operação.

Para o autuante, a simulação tornou-se irrefutável diante do documento “Acordo de Investimentos e Outros Pactos” de 27/09/2006 (fls. 492/536), firmado previamente entre os adquirentes e os alienantes da participação societária objeto da negociação. Em tal documento fica evidente que nunca houve, por parte dos alienantes, a intenção de admitir um novo sócio, mas sim se retirar da Univias e, indiretamente, alienar a participação societária detida nas concessionárias.

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.

Os fatos descritos no TVF revelam que a verdadeira intenção da BGPARG sempre foi alienar para a Robina sua participação direta na Univias, e, por consequência, sua

participação indireta nas concessionárias. A vontade formalmente externada não é verdadeira, oculta, de forma deliberada, a real intenção das partes, caracterizada por simulação no art. 167 do Código Civil, cujos efeitos tributários não devem prevalecer, mas sim os efeitos tributários dos atos que se buscou dissimular, qual seja, a alienação da participação societária com ganho de capital sujeito à tributação na forma dos arts. 418 e 426 do RIR/99.

Intimado o contribuinte apresentou impugnação, alegando em síntese que:

- preliminarmente, que os autos de infração são nulos por incompetência das autoridades fiscais autuantes de Porto Alegre.

- que a fiscalização mergulha em uma teoria conspiratória, da qual fazem parte, também, os demais subscritores do Acordo de Investimentos e as entidades da Administração Pública, como o BNDES, o DAER/RS, o CADE, a AGERGS, todos atuando em conluio com o único objetivo de lesar o Fisco.

- que existiu propósito negocial para a realização da operação, já que era necessário o ingresso de novo investidor para exploração do Consórcio Univias.

- que a fiscalização desconsiderou que todos os atos listados no Acordo de Investimentos foram realmente praticados e que as empresas envolvidas submeteram-se aos efeitos desses atos (inclusive fiscais).

- que houve adequado intervalo temporal entre as operações, independência entre as partes, existência de condições suspensivas que pendiam para o ingresso do novo sócio e o que a operação não era mera alienação de investimento, mas sim de captação de recursos condicionada ao cumprimento de requisitos.

- que em 2004 foi constituída a CP Construções e Participações Ltda., com vistas à exploração do Complexo Rodoviário Metropolitano.

- que depois de inúmeras tentativas frustradas de acordo, as concessionárias continuavam a pleitear a execução do Termo Aditivo para reequilíbrio econômico financeiro, sob pena de inviabilização da continuidade da execução dos contratos.

- que em janeiro de 2006 foram rerratificadas as cláusulas do Termo Aditivo, que demandaria, necessariamente, a captação de recursos no mercado para atendimento às novas exigências dele constantes.

- que a continuidade da execução dos contratos estava condicionada a aportes substanciais de capital.

- que o contexto político das concessões de rodovias, ao longo de 2005, dava indícios do lançamento da 2ª etapa do Programa Federal de Concessões, que poderia alavancar, novamente, os negócios da companhia.

- que em 07 de junho de 2005 foi aprovado o lançamento das licitações relativas à 2ª etapa do Programa de Licitações, tornado-se mais necessária uma associação para que fossem injetados recursos na Univias.

- que em setembro de 2006, foi feito Acordo de Investimentos, que previu o ingresso da Robina como investidora e a emissão de bônus de subscrição como forma de captação dos recursos necessários para a continuidade dos contratos de concessão.

- que em 2007, foi lançada a 2ª etapa do Programa de Concessões e outro grupo ganhou a disputa de 5 dos 9 lotes disputados, mudando totalmente a estrutura de capitais dos negócios, tornando inviável a participação da UNIVIAS em outras concorrências.

- que isso resultou no desinteresse pelo negócio de concessões, culminando na saída da CP e da própria impugnante do Consórcio Univias.

- que a reestruturação societária empreendida, levou quase um ano, o que demonstra que os atos praticados não eram meros atos formais, desprovidos de motivação.

- que em cada uma das três etapas do Acordo de Investimentos existiam condições suspensivas para o ingresso do novo sócio com possibilidade de rescisão do Acordo.

- que inexistiu fraude e conluio na operação, o que torna impossível a qualificação da multa.

- que todas as operações foram lícitas e escrituradas, o Acordo foi divulgado em Comunicado ao Mercado e registrado no CADE.

- que o objetivo da operação era receber um novo investidor e não houve qualquer prejuízo ao fisco.

- que não há como se cogitar de conluio na operação e para provar suas alegações junta os documentos de folhas 1693 à 2079.

A 1ª Turma da DRJ/POA, por unanimidade de votos julgou improcedente a impugnação, conforme ementa a seguir:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
IRPJ**

Ano calendário: 2006, 2007

**IRPJ/CSLL NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.
INCOMPETÊNCIA DO AUDITORFISCAL. AUTUANTE.
INOCORRÊNCIA.**

A competência territorial do AuditorFiscal 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.

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.

Intimado em 13/03/12, apresentou recurso voluntário em 11/04/12, alegando basicamente o seguinte:

- que a simulação alegada é baseada em meras suposições e presunções, não comprovadas.

- que os contribuintes devem ter a liberdade de organizar seus negócios, da maneira mais econômica.

- que este vem sendo o entendimento adotado por este Conselho, conforme ementas abaixo transcritas:

Acórdão 102-47521

DESCARACTERIZAÇÃO DE TRANSAÇÃO DECLARADA PELO CONTRIBUINTE - NECESSIDADE DE PROVA - Para que sejam tidas como ilícitas as transações regularmente descritas pelo Contribuinte, a Fiscalização deve comprovar os fatos *que* alega como motivo para a respectiva descaracterização.

Acórdão 104-20364

SIMULAÇÃO. NECESSIDADE DE PROVA. DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIOS JURÍDICOS.

A acusação fiscal de prática de negócios jurídicos simulados deve estar **amparada em provas inequívocas da ocorrência do vício**, sem o qual não poderá prevalecer a pretendida desconsideração de tais negócios.

Acórdão 101-94340

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO JURÍDICO - Não basta a simples suspeita de fraude, conluio ou simulação para que o negócio jurídico seja desconsiderado pela autoridade administrativa, mister se faz provar que o ato negocial praticado deu-se em direção contrária à norma legal, com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador do tributo.

- dos citados acórdãos vê-se que a fiscalização deve estar munida de elementos suficientes para, com precisão, afirmar que a conduta do contribuinte encontra-se *enviada* em vícios.

- que foi ainda imposta multa qualificada de 150%, em razão da existência de "fraude" e "conluio" nas operações realizadas, sem levar em consideração que as operações

envolveram a aprovação de entidades Públicas, como o BNDES, DAER/RS, CADE e AGERGS e foram amplamente divulgadas ao mercado, por exigência da CVM, o que evidencia a legitimidade da operação.

- que após passar pelo crivo de todos esses órgãos, a operação jamais seria implementada caso fosse eivada de vício como afirma a fiscalização.

- que o Fisco tenta "desmoralizar" a Univias, uma das maiores e mais sérias empresas do setor de concessão rodoviária do Brasil.

- que o fiscal autuante, validou esta mesma operação em relação à Metrovias (sucessora da Robina), também signatária do Acordo, encerrando a fiscalização sem apuração de crédito tributário.

- que todos os atos societários e contratuais do Acordo foram executados e arquivados nas Juntas Comerciais competentes.

- que o bônus de subscrição, para captação de recursos foi emitido e o preço pago pela Robina.

- que antes do fechamento da operação, foi rescindido o Contrato de Empreitada entre as concessionárias e o Consórcio Construtor Sul, por exigência da nova investidora, o que comprova que a Recorrente e demais controladores da Univias estavam dispostos a correr o risco de rescindir o contrato em vigor, para dar seguimento às operações praticadas.

- que restou demonstrado que no caso havia motivação extra-tributária, dado o contexto político e econômico da exploração de concessões rodoviárias no Brasil.

- que Olivio Dutra impôs uma redução nas tarifas entre 10% e 20% para automóveis e entre 20% e 28% para caminhões, ocasionando desequilíbrio econômico-financeiro nos contratos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Guilherme Pollastri Gomes da Silva Relator.

Conheço do recurso voluntário por tempestivo e preencher 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% 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 da Recorrente, 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 órgãos não aceitasse a negociação o negócio poderia ser desfeito a qualquer momento, (3) **Negócio**. O negócio foi realizado entre partes independentes e vinculado à órgãos 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 a já debilitada Recorrente necessitava 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.

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 07/07/2014 por WILSON ROCHA, Assinado digitalmente em 07/07/2014 p

or WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por GUILHERME POLLASTRI GOMES DA SILVA, A

ssinado digitalmente em 05/08/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR

Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

Não há dúvida que a Recorrente, 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 nº 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 a Recorrente, 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 a Recorrente, 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.

Assim, na busca da solução desse problema a Recorrente contratou 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 da Recorrente.

Para a saída da Recorrente 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.

[...]

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)

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.

A Recorrente afirma 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.

[...]

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 pela Recorrente 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 da Recorrente tentar 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 pela própria Recorrente, bem como todos os valores correspondentes à base de cálculo da presente autuação.

Na espécie, não houve qualquer conduta fraudulenta praticada pela Recorrente, 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 fez a Recorrente 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 a Recorrente mascarou 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 4º, 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 n.º 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.

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. 492/536) 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. 2099):

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 às fls. 1610/1611).

Alega a recorrente 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. 492/536), 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 irretratavelmente 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.

Especificamente no que tange à presente autuação, em que se exigem os tributos incidentes sobre o ganho de capital, de se observar que a verdadeira intenção da BGPARG sempre foi alienar para a Robina sua participação direta na Univias e, por consequência, sua participação indireta nas concessionárias. Patente o descompasso entre o revestimento formal concedido aos atos e a verdadeira operação praticada. O custo de aquisição foi artificialmente majorado, em face das operações simuladas, com o que o ganho de capital foi também indevidamente reduzido.

Ressalto, ainda, que não houve questionamentos da recorrente quanto a aspectos outros da apuração do ganho de capital além da acusação de majoração indevida do custo de aquisição. Em assim sendo, a exigência deve ser mantida.

No que toca à multa qualificada (150%) aplicada ao lançamento, seu fundamento foram os arts. 71, 72 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. 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.

Por certo que os atos simulados aqui descritos, praticados sequencial e conscientemente pela contribuinte (em conluio com as demais pessoas jurídicas envolvidas, subscritoras do Acordo de Investimentos), 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.

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

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha