



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

Processo n° 10120.720015/2017-31
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-003.412 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de outubro de 2018
Matéria IRPJ
Recorrente TRANSPORTADORA BRASIL CENTRAL LTDA e OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012, 2013

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO ENFRENTAMENTO DE TODAS AS TESES DE DEFESA. MOTIVAÇÃO SUFICIENTE. INOCORRÊNCIA.

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida. Mesmo após a vigência do CPC/2015, não há que se falar em nulidade de decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada. Inteligência da 1ª Seção do STJ no julgamento dos EDCL no MS 21.315-DF.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

IRPJ/CSLL. UNICIDADE EMPRESARIAL. IRREGULARIDADES E FRAUDES COMPROVADAS.

Comprovada a unicidade empresarial, ou seja, que pessoas jurídicas formalmente independentes em verdade são estabelecimentos de uma única empresa, que foi fragmentada para obter os benefícios tributários do regime do lucro presumido, correta a desconsideração desses atos irregulares, para fins tributários, e a lavratura de autos de infração para exigência dos tributos devidos.

UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. DESLOCAMENTO DA BASE TRIBUTÁVEL PARA SOCIEDADES QUE SE ENCONTREM EM SITUAÇÃO TRIBUTARIAMENTE MAIS FAVORÁVEL. TRANSFERÊNCIA DE RECEITAS DE EMPRESA TRIBUTADA PELO LUCRO REAL PARA EMPRESA OPTANTE PELO LUCRO

PRESUMIDO. ACUMULAÇÃO DE DESPESAS NA PESSOA JURÍDICA TRIBUTADA PELO LUCRO REAL. IMPOSSIBILIDADE.

Quando comprovado por indícios convergentes que se constituiu sociedade com o único intuito de se transferir a base tributável para essa nova empresa que se encontra em situação tributariamente mais favorável, uma vez identificada a verdade dos fatos e o real contribuinte das operações que geraram as respectivas receitas, cabível a exigência dos tributos devidos do efeito sujeito passivo. Nessa situação, não constituem despesa ou custo dedutível os pagamentos a título de remuneração pela prestação de serviços a beneficiária que foi criada pela fonte pagadora para desenvolver atividades que esta mesma realizava ou é capaz de realizar, se ficar comprovado que essa beneficiária não possui finalidade econômica ou comercial nem estrutura administrativa própria, que carece de condições materiais para realizar os serviços, ou, ainda, que obtém rendimento desproporcional ou incompatível com as condições de mercado nas operações realizadas com a sua controladora.

BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. DEDUÇÃO DE TRIBUTOS EXIGIDOS DE OFÍCIO. EXCEÇÃO AO REGIME DE COMPETÊNCIA. DEDUTIBILIDADE APÓS CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A dedução dos valores de tributos exigidos de ofício não segue a regra geral do regime de competência, somente podendo ser efetivada na apuração do resultado referente ao período em que se operar a constituição definitiva do crédito tributário lançado.

PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO.

Não compete ao julgador administrativo conhecer de pretensa ilegalidade ou inconstitucionalidade de lei ou ato normativo em pleno vigor, portanto é cabível a exigência de penalidades aplicadas com estrita observância das normas vigentes.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Comprovada a prática de atos visando fraudar a ocorrência do fato gerador, bem com ocultar do Fisco o conhecimento da obrigação tributária, aplica-se a multa de ofício no percentual de 150%.

MULTAS ISOLADA E DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ ou de CSLL, mas não pode ser exigida cumulativamente com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do tributo, devendo subsistir, nesses casos, a multa de ofício.

SUJEIÇÃO PASSIVA. MULTA QUALIFICADA. RESPONSABILIDADE ATRIBUÍDA A ADMINISTRADOR DA PESSOA JURÍDICA. ART. 135, III, DO CTN. POSSIBILIDADE.

A cominação da penalidade qualificada baseada em conduta dolosa que denote sonegação, fraude ou conluio com repercussões, em tese, na esfera

criminal, ensejam a responsabilização dos administradores da pessoa jurídica à época da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária em questão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento e da decisão de primeira instância, e, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a exigência de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, vencidos os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Relator), Nelso Kichel e Giovana Pereira de Paiva Leite que votaram por lhe negar provimento. Designado o Conselheiro Roberto Silva Junior para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Giovana Pereira de Paiva Leite, Carlos Augusto Daniel Neto, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Leonam Rocha de Medeiros (suplente convocado) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente). Ausente, justificadamente, a Conselheira Bianca Felícia Rothschild, substituída pelo Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros.

Relatório

TRANSPORTADORA BRASIL CENTRAL LTDA recorre a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 14-65.836 proferido pela 3ª Turma da Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto que julgou improcedente a impugnação apresentada.

Por bem refletir o litígio até aquela fase processual, adoto o relatório da decisão de primeira instância, complementando-o ao final:

Os sócios-administradores da empresa, responsabilizados pelo crédito tributário, não apresentaram impugnações.

Trata-se de autos de infração, lavrados em 03/1/2017, relativos ao IRPJ e CSLL, anos-calendário de 2012 e 2013, no valor total de R\$ 16.631.797,19 (fl. 2-37), inclusos multa de ofício de proporcional 150%, multa isolada de 50% por falta de recolhimento de estimativas mensais e juros de mora à taxa Selic, calculados até janeiro/2017.

I) DA AUTUAÇÃO

As irregularidades apontadas pela Fiscalização encontram-se descritas no Termo de Descrição dos Fatos (TVF), integrantes dos autos de infração, as fls. 38-64, a saber:

"(...)

3. A empresa fiscalizada foi constituída sob a forma de uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada tendo como denominação **Transportadora Brasil Central Ltda (TBC)**.

De acordo com a quinquagésima alteração contratual efetuada em 29 de novembro de 2011, o objeto social da fiscalizada é:

Cláusula Terceira – Do Objetivo da Sociedade

- Transporte Rodoviário de Cargas;
- Transporte Rodoviário de Produtos Perigosos;
- Transporte Rodoviário de Mudanças.

(...)

10. A TBC tem sua sede e domicílio na Rodovia BR 452, KM 1, nº 2.045, lotes E, F, G e H, 1º andar, salas 1, 2 e 3, Perímetro Urbano, município de Rio Verde, Goiás e CEP 75.900-000.

Rodo Centro Transportes Ltda

11. A Rodo Centro Transportes Ltda (Rodo Centro) foi constituída em 29 de novembro de 2011 sob a forma de sociedade limitada. O seu objeto social é:

- Transporte Rodoviário de Cargas;
- Transporte Rodoviário de Produtos Perigosos;
- Transporte Rodoviário de Mudanças.

(...)

14. A Rodo Centro tem sua sede e domicílio na Rodovia BR 452, KM 1, nº 2.045, lotes E, F, G e H, 1º andar, sala 4, Perímetro Urbano, município de Rio Verde, Goiás e CEP 75.900-000.

(...)

Indícios de irregularidades

23. Com o objetivo de evitar a tributação mais onerosa, pelo Lucro Real, a TBC resolveu se fragmentar, criando a empresa auxiliar Rodo Centro, em 2011. Desde sua criação, essa empresa auxiliar passou a registrar em sua contabilidade as receitas de serviços referentes ao transporte rodoviário (Frete). Tais receitas eram auferidas através de prestação de serviços efetuadas, efetivamente, pela empresa principal, a TBC.

24. A seguir listaremos alguns indícios que nos levaram à conclusão das irregularidades.

DA MESMA ADMINISTRAÇÃO E DO MESMO OBJETO SOCIAL

25. Tanto a TBC quanto a Rodo Centro são administradas pelos Srs. Glorivan Parreira França e Lourivan Parreira França, conforme estipulado nos respectivos contratos sociais apresentados pelas empresas.

26. Observa-se também nos contratos sociais que o objeto social das duas empresas é o mesmo:

Transporte rodoviário de cargas, de produtos perigosos e de mudanças.

DOS ENDEREÇOS COINCIDENTES

27. Analisando os dados cadastrais do sistema CNPJ da Receita Federal, cotejados com os contratos sociais das empresas, constata-se que o endereço da TBC é idêntico ao endereço da Rodo Centro, na Rod. BR-452 Km 01, nº 2045, Lotes E, F, G e H,, Perímetro Urbano.

28. Essas empresas estão localizadas no mesmo endereço, com apenas uma variação no complemento. A TBC está localizada nas salas 1, 2 e 3 e a Rodo Centro na sala 4.

DOS FUNCIONÁRIOS

29. Os dados extraídos do Cadastro Nacional de Informações Sociais (CNIS), alimentados pelas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), apresentada pela empresa Rodo Centro, demonstram que os seus

funcionários começaram a ser registrados a partir do mês de outubro de 2013. Abaixo listamos todos os funcionários da Rodo Centro declarados em GFIP:

(...)

30. Observamos que no ano-calendário 2012 a Rodo Centro entregou GFIP SEM MOVIMENTO, pois não havia empregados em seu quadro. Em que pese a falta de empregados, houve receita de vendas de bens e serviços (Ficha 54 da DIPJ 2013) declaradas em nome da Rodo Centro no montante de R\$ 11.374.724,28.

31. No ano-calendário de 2013 a Rodo Centro apresentou GFIP com movimento a partir do mês 10/2013. Mesmo começando a operar no final do ano de 2013, não foi impedimento de a Rodo Centro auferir receita de vendas de bens e serviços (Ficha 14A da DIPJ 2014) no seguinte montante:

- 1º Trimestre – R\$ 4.118.591,66;
- 2º Trimestre – R\$ 3.329.468,10;
- 3º Trimestre – R\$ 2.848.071,66;
- 4º Trimestre – R\$ 528.850,43.

32. Verifica-se que mesmo sem possuir funcionários, de 01/2012 a 09/2013, a Rodo Centro obteve a expressiva receita de R\$ 21.670.855,70! Isso demonstra a artificialidade dos atos praticados pela empresa auxiliar. O que houve, na verdade, foi o auferimento de receitas pela TBC, mas registradas indevidamente na Rodo Centro.

33. Verificamos também que na contabilidade da Rodo Centro não há registro de funcionários no período de 2012. Já no período de 2013 temos registros de funcionários a partir do mês de outubro:

(...)

34. Mesmo considerando os meses em que há funcionários registrados na Rodo Centro, observa-se que a quantidade de funcionários é ínfima, frente à quantidade dos serviços prestados. Analisando as informações da GFIP e do Relatório de Documentos por Proprietário (RDP) relativos aos meses de agosto e setembro de 2014, verifica-se o seguinte:

(...)

35. No mês de agosto de 2014 a Rodo Centro possuía apenas um motorista e fez durante o mês 118 viagens (de acordo com a RDP) de transporte de cargas. Já no mês de setembro a Rodo Centro fez 33 viagens (de acordo com a RDP) apesar de não possuir um motorista sequer nos seus quadros de funcionários. No dia 03/08/2013 e também no dia 19/08/2014, por exemplo, houve seis viagens de transporte de cargas, apesar de ter à disposição da empresa tão somente um motorista.

DAS DESPESAS DA RODO CENTRO SUPORTADAS PELA TBC

36. Analisando as respostas à intimação, apresentadas pela empresa Rodo Centro, causou surpresa a esta fiscalização o fato de inexistirem despesas típicas de qualquer empresa, tais como materiais de escritório, aluguel, energia elétrica, água, honorários contábeis e outros. É estranho que uma empresa que visa lucro, a TBC, simplesmente, não cobrar aluguel do imóvel ocupado da Rodo Centro. Sabe-se que para o desenvolvimento da atividade econômica, é necessária a reunião de bens que serão utilizados para a realização desta atividade, e não constam quaisquer bens registrados na contabilidade em nome da Rodo Centro.

37. Constatamos, por exemplo, que a TBC arca com todas estas despesas (de água, luz, telefone, materiais de escritório) consumidas pela empresa auxiliar. Ao solicitarmos o comprovante de pagamento da conta de energia e da internet, a Rodo Centro nos apresentou boletos em nome da TBC.

38. Não é aceitável que empresas, ainda que do mesmo grupo econômico, assumam despesas incorridas por outra empresa, isto configura inobservância do Princípio da Entidade, previsto no art. 4º da resolução CFC 750/1993, e, em consequência, fere as normas contábeis, comerciais e fiscais.

39. A única despesa relevante suportada pela Rodo Centro trata-se de 313010021 –LOCAÇÃO DE VEÍCULOS, onde a Rodo Centro, sem apresentar contrato de locação de veículos com a empresa TBC, aluga veículos exclusivamente da TBC. Por exemplo, na contabilidade registra-se o seguinte lançamento no ano de 2012:

(...)

40. Observa-se que a Rodo Centro aluga veículos da TBC, e que neste período de 2012 não havia funcionários registrados na contabilidade da empresa auxiliar. Qual o propósito de uma empresa alugar veículos de transporte rodoviário sem possuir empregados para trabalhar?

LUCROS DISTRIBUÍDOS

41. Observa-se que no período fiscalizado a Rodo Centro distribuiu lucros nos valores equivalentes aos montantes das receitas declaradas. Enquanto a TBC não declarou distribuição de lucros.

42. Na DIPJ 2014 da Rodo Centro Ficha 61A - Rendimentos de Dirigentes, Conselheiros, Sócios ou Titular consta o seguinte:

- Nome: Glorivan Parreira França

Lucros/Dividendos - R\$ 8.852.917,98.

- Nome: Lourivan Parreria França

Lucros/Dividendos - R\$ 2.213.219,50 43.

Neste período, a Receita de Vendas de Bens e Serviços dos Estabelecimentos declarado em DIPJ foi de R\$ 10.824.981,85, e o total do Lucro distribuído foi de R\$ 11.066.137,48.

44. Na Escrituração Contábil Fiscal (ECF) 2015, ano-calendário 2014, a Rodo Centro distribui lucros da seguinte forma:

- Nome: Glorivan Parreira França
Lucros/Dividendos - R\$ 584.000,00
- Nome: Lourivan Parreria França
Lucros/Dividendos - R\$ 146.000,00

45. Neste período, a Receita de Vendas de Bens e Serviços dos Estabelecimentos declarado em ECF foi de R\$ 2.878.274,23, e o total do Lucro distribuído foi de R\$ 730.000,00.

DIMINUIÇÃO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO DA EMPRESA FISCALIZADA DECORRENTE DE PREJUÍZO ACUMULADO E A CONSEQUENTE NECESSIDADE DO AUMENTO DO CAPITAL SOCIAL

46. A TBC teve prejuízos nos anos-calendário de 2013 e 2014 no montante de R\$ 2.932.904,36 e R\$ 18.922.985,21 respectivamente. Um dos motivos que ocasionaram este prejuízo foi justamente a fragmentação da TBC com a criação da Rodo Centro.

47. Observa-se que a apresentação de balanço com patrimônio líquido negativo – ou na antiga denominação de passivo a descoberto – repercute negativamente na análise contábil da empresa, de maneira a causar dificuldade perante fornecedores ou instituições que lhes concedem crédito. Desta forma, para evitar até mesmo que a empresa fiscalizada viesse a falir contabilmente, foi aumentado o seu Capital Social nos anos-calendário de 2013 e 2014 com os recursos auferidos pela empresa auxiliar.

48. Abaixo observamos a evolução de valores do Capital Social, Lucro/Prejuízo Acumulado e Patrimônio Líquido, registrados na Escrituração Contábil Digital (ECD), entregue pela empresa fiscalizada nos anos-calendário de 2011 a 2014:

ECD 2011

CAPITAL SOCIAL R\$ 6.137.96,29
LUCRO ACUMULADO R\$ 1.217.504,71
TOTAL PATRIMÔNIO LÍQUIDO R\$ 7.354.601,00

ECD 2012

CAPITAL SOCIAL R\$ 7.687.096,29
LUCRO ACUMULADO R\$ 1.229.791,37
TOTAL PATRIMÔNIO LÍQUIDO R\$ 8.916.887,66

ECD 2013

CAPITAL SOCIAL R\$ 18.200.000,00
PREJUÍZO ACUMULADO R\$ 4.527.710,77
TOTAL PATRIMÔNIO LÍQUIDO R\$ 13.672.289,23

(...)

55. O aumento do Capital Social da TBC promove apenas o retorno dos recursos das receitas de transportes rodoviários (Fretes) para o patrimônio do verdadeiro detentor deste direito, a fiscalizada, pois foi quem produziu o fato contábil que gerou estas receitas.

56. Diante do exposto, verifica-se uma forte dependência econômica/administrativa entre Rodo Centro e fiscalizada – mesmos administradores, custos/despesas diversas arcadas pela TBC, utilização do mesmo mobiliário e idêntico espaço físico, o retorno de recursos financeiros da Rodo Centro para TBC, etc. Pois, na verdade, há uma única unidade econômica autônoma (a TBC) que atua no transporte rodoviário de cargas, de produtos perigosos e de mudanças.

Mútuo entre as empresas

57. A Receita de transporte rodoviário que é transferida da empresa fiscalizada para a empresa criada pela fragmentação, também retorna para empresa fiscalizada através de Mútuo entre a Rodo Centro (mutuante) e a TBC (mutuária). No contrato de Mútuo observa-se que é por prazo indeterminado, e o mutuante coloca a disposição da mutuária o valor de R\$ 5.000.000,00.

Abaixo especificamos algumas cláusulas do contrato:

(...)

58. Alguns detalhes, verificados na cópia deste contrato, chamaram a atenção desta fiscalização, como, por exemplo, ser a mesma pessoa assinar na condição de partes do contrato. O Sr.

Lourivan Parreira França assina pela TBC e pela Rodo Centro. No mínimo curioso. Este contrato não tem como principal objetivo registrar a vontade das partes, posto que as partes são representadas pela mesma pessoa, logo não poderia ter vontades divergentes.

59. Desta forma, a opção de a TBC tomar o empréstimo da Rodo Centro, revelou o objetivo de caráter fiscal pretendido pela transação de mútuo. Como a empresa TBC, que de fato transferiu indevidamente receita para Rodo Centro, vinha apresentando prejuízos fiscais, conforme valores apurados em balancetes de suspensão ou redução e informados na Ficha 11 da DIPJ, os administradores decidiram simular a contratação de um empréstimo com a empresa auxiliar, para que a TBC não se descapitalizasse.

60. Fica claro que este contrato de mútuo, entre a empresa Rodo Centro e TBC, não pode ser considerado como normal e usual. A Rodo Centro não possui propósito negocial que justifique a sua constituição/atividade, e também não pode ser considerada mutuante nesta circunstância em que possui uma diminuta estrutura operacional e financeira – ao contrário da estrutura consolidada apresentada pela TBC.

61. Conforme transcrito neste relatório, o objetivo da TBC com a constituição da empresa Rodo Centro foi tributar parcela do seu resultado pelo lucro presumido. Vimos que estas empresas possuem o mesmo quadro societário, além de partilharem o mesmo espaço físico e a mesma atividade. Observa-se também que para a execução de serviços de transporte rodoviário a empresa Rodo Centro nem contava com funcionários de 01/2012 a 09/2013. Portanto, a gestão da Rodo Centro não foi pautada por objetivos econômicos e empresariais.

Resumo dos indícios que comprovam o deslocamento da base tributável

62. De modo resumido apontaremos alguns indícios levantados, que, em seu conjunto, comprovam que a fiscalizada desloca receitas tributáveis para empresa auxiliar, que se encontra em situação tributavelmente mais favorável.

- a) Os sócios/administradores da fiscalizada e da empresa auxiliar são os mesmos;
- b) A empresa auxiliar dá, simplesmente, continuidade ao que a fiscalizada já fazia no mesmo endereço. Na prática, nada mudou;
- c) Não há qualquer separação física da empresa auxiliar com a fiscalizada, a não ser uma sala, na sede da fiscalizada, que aloja a empresa auxiliar;
- d) Há uma completa confusão patrimonial entre as empresas (fiscalizada e auxiliar) onde a fiscalizada arca com diversas despesas que deveriam ser da empresa auxiliar;
- e) A fiscalizada “transfere” serviço de transporte rodoviário para a empresa auxiliar sem uma causa real, um motivo que não seja predominantemente fiscal;
- f) A empresa auxiliar obteve, em alguns períodos, receitas de serviços sem possuir efetivamente nenhum funcionário registrado;
- g) As receitas obtidas pela empresa auxiliar retornam à fiscalizada na forma de aumento do capital social;
- h) O único tomador de serviços da empresa auxiliar é a empresa fiscalizada.

Da constituição do crédito tributário - IRPJ e CSLL apurados

63. Como verificamos, este “planejamento tributário” de transferência de receitas da fiscalizada para a Rodo Centro, permitiu a redução do Lucro da TBC, tributada pelo Lucro Real, ao passo que a Rodo Centro é tributada pelo lucro presumido.

64. Por desconsiderar a existência de fato da Rodo Centro, a fiscalização trouxe de volta as receitas com transporte rodoviário para a receita bruta da fiscalizada e procedeu ao lançamento do crédito tributário correspondente.

65. Observa-se que todos custos operacionais (prédio, energia, água, etc.) para realização do objeto social da Rodo Centro são apropriadas pela TBC.

66. Dessa forma, com as informações da Demonstração do Resultado da Empresa (DRE) da Rodo Centro restabeleceremos o Lucro Operacional da fiscalizada nos anos-calendário 2012 a 2014 com a adição das receitas com Transporte Rodoviário apropriadas indevidamente à Rodo Centro, diminuídas das deduções admitidas na legislação.

67. Feitos os ajustes, chegou-se ao valor líquido da receita da TBC a ser tributada pelo Lucro Real, conforme tabelas abaixo.

ANO	Lucro real conforme LALUR	Lucro Operacional RODO CENTRO	Base tributável ajustada*
2012	255.794,88	10.427.718,32	10.683.513,20
2013	(2.932.904,36)	10.044.563,88	7.111.659,52
2014	(18.922.985,21)	2.271.172,38	(16.651.812,83)

*Utilizado para cálculo IRPJ adicional exceto ano-calendário 2014

68. Com a Base Tributável Ajustada, calcularemos IRPJ e CSLL devidos, levando em consideração, para o levantamento, o Lucro Operacional da Rodo Centro e os valores já recolhidos pela Rodo Centro. Atente-se que nos anos-calendário 2013 e 2014, as Bases Tributáveis foram deduzidas pelos prejuízos dos períodos. Com isso:

IRPJ

ANO	Base tributável (LO)	IRPJ (15%)	IRPJ Adicional	IRPJ Calculado pelo fisco
2012	10.427.718,32	1.564.157,74	1.042.771,84	2.606.929,58
2013	7.111.659,52	1.066.748,92	687.165,95	1.753.914,87
2014	(16.651.812,83)	-	-	-

*O cálculo do IRPJ Adicional de 2012 é da seguinte fórmula: $[(10.683.513,20 - 240.000,00) \times 10\%] - [(255.794,88 - 240.000,00) \times 10\%]$.

69. Logo:

ANO	IRPJ Calculado pelo fisco	IRPJ pago pela Rodo Centro	IRPJ Devido (Lançamento)
2012	2.606.929,58	205.494,49	2.401.435,09
2013	1.753.914,87	194.268,83	1.559.646,04

CSLL

ANO	Base tributável ajustada	CSLL (9%)	CSLL pago pela Rodo Centro	CSLL (Lançamento)
2012	10.427.718,32	938.494,64	122.847,03	815.647,61
2013	7.111.659,52	640.049,35	116.909,80	523.139,55

- PIS e COFINS apurados

70. Foram refeitos os cálculos do PIS/COFINS não cumulativo da fiscalizada, conforme planilhas de APURAÇÃO DO RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA PIS/COFINS anexas, onde as Receitas de Transporte Rodoviário atribuídas indevidamente para Rodo Centro, passam a fazer parte do valor mensal da base de cálculo destas contribuições, sendo que os créditos da apuração da não cumulatividade já haviam sido aproveitados pela fiscalizada.

71. Os valores que constam nas planilhas são informações registradas em DICON da TBC e da Contabilidade da Rodo Centro.

72. Com os novos cálculos de PIS/COFINS apurados pela fiscalização, foram abatidos os valores de pagamentos destas contribuições tanto pela fiscalizada como pela Rodo Centro, chegando aos valores a serem lançados através deste Auto de Infração.

Multa isolada sobre redução indevida das estimativas mensais

73. A multa isolada decorre de omissão de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, nos anos-calendário 2012 a 2014.

74. A legislação fixa como regra a apuração trimestral do lucro real ou da base de cálculo da CSLL e faculta ao contribuinte a apuração destes resultados apenas ao final do ano-calendário caso recolham as antecipações mensais devidas, com base na receita bruta e acréscimos, ou justifiquem sua redução/dispensa mediante balancetes de suspensão/redução.

75. Se assim não procede, sujeita-se à multa prevista na Lei nº 9.430/96, com Redação dada pela Lei nº 11.488/07, Art. 44, inciso II, alínea “b”.

(...)

76. No caso da fiscalizada, verifica-se que nos anos-calendário 2012 a 2014, optou-se pela forma de tributação do Lucro Real Anual com cálculo do IRPJ e CSLL mensal por estimativa.

Entretanto, o uso da Rodo Centro garantiu à fiscalizada a diminuição das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, mediante direcionamento fraudulento de parte de seu resultado (receita com transporte rodoviário) para Rodo Centro. Em consequência, constituímos crédito tributário relativo à multa isolada incidente sobre as reduções indevidas das estimativas mensais de IRPJ e CSLL na TBC nos anos de 2012 e 2013.

77. Os cálculos da multa isolada estão demonstrados nas **Planilhas de Cálculo da Multa sobre Estimativa não Recolhida – anos 2012 a 2013** que fazem parte deste Termo de Verificação Fiscal.

78. Os valores que compõem as Planilhas são os registrados nas DIPJ, ECF e nos Livros Razão apresentados pela fiscalizada.

Da multa de ofício qualificada

79. Tratando das multas de lançamento de ofício, o artigo 44 da Lei nº 9.430/96 estabelece que:

(...)

81. Restou provado, conforme descrito neste termo, que a fiscalizada transferiu receitas para a Rodo Centro, criada, única e exclusivamente, com o intuito de evitar a tributação mais onerosa na TBC, que está obrigada à forma de tributação do Lucro Real, ao passo que a Rodo Centro, ao ser tributada pelo lucro presumido, demonstrou ser mais vantajoso para o sujeito passivo.

82. A fraude, que é a conduta dolosa do contribuinte de impedir a ocorrência do fato gerador, de forma a reduzir o montante de tributos devidos, está mais do que comprovada ante os inúmeros fatos neste termo demonstrados. Em apertada síntese, a fiscalizada reduziu indevidamente o pagamento do IRPJ e da CSLL ao longo dos anos-calendário de 2012, 2013 e 2014 por meio da transferência de receitas para a Rodo Centro (sociedade criada somente “no papel”), e, sorrateiramente, a fiscalizada manteve a seu cargo os custos e despesas vinculados às supostas atividades praticadas pela Rodo Centro com o propósito de deduzir o seu Lucro Real.

83. E, também, a fraude fiscal está presente nas condutas do sujeito passivo, visto que a redução da base de cálculo dos tributos, por meio de referidas operações, feitas artificialmente, tiveram o objetivo de modificar indevidamente a base de cálculo de tributos federais, uma das características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto devido e a evitar o seu pagamento.

84. Ora, a criação da empresa auxiliar, levada a efeito pelas pessoas que fazem parte do quadro societário do sujeito passivo, não possuiu uma motivação econômica, e teve como finalidade de possibilitar, unicamente, a redução do montante de impostos. E o dolo da conduta está na vontade do agente de alcançar o resultado, a redução indevida dos tributos federais.

85. O deslocamento de base tributária para a Rodo Centro que se encontra em regime tributário comparativamente mais vantajoso configurou sem dúvida numa fraude. Observa-se que o sujeito passivo praticou uma sequência de atos que conduziu no pagamento a menor de tributos e, no último ato, houve o retorno desta mesma receita à fiscalizada na forma de aumento do capital social.

- a) Cria-se formalmente a Rodo Centro;
- b) Transfere a receita de transporte rodoviário da TBC para Rodo Centro (deslocamento da base tributável);
- c) Esta mesma receita é tributada na Rodo Centro pelo lucro presumido (mais benéfico);
- d) O resultado líquido apurado da Rodo Centro é distribuído para o Sr. Lourivan e o Sr. Glorivan na forma de Distribuição de Lucros;

e) O Sr. Lourivan e o Sr. Glorivan fazem aporte para aumento do capital social da TBC com os recursos obtidos pela distribuição de lucros da Rodo Centro.

86. Presente o dolo, a modificação da base de cálculo e a redução do montante do tributo a pagar, vemos como plenamente configurada a fraude descrita no art. 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

87. Por todos os motivos expostos, temos indícios convergentes suficientes para formarmos nossa convicção de que houve má-fé das pessoas envolvidas nesta operação societária.

88. Pelos fatos descritos até o momento, devidamente comprovados pela documentação anexada aos autos, levam-nos a concluir que a fiscalizada fraudou a Fazenda Pública, e todos esses eventos relatados foram maquinados pela fiscalizada intencionalmente para ludibriar o fisco, razão pela qual a multa foi qualificada (150%).

(...)”

II) DA IMPUGNAÇÃO

A ciência dos lançamentos de ofício foi efetuada em 16/01/2017, via postal, conforme AR de fl. 1157.

Em 15/2/2017 (fl. 1168) foi apresentada impugnação pela autuada, representada por advogados fls. 1169 e seguintes, articulando suas alegações sobre os seguintes tópicos:

2. PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO: PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA

“(…) o ato administrativo praticado está eivado de ilegalidade, uma vez que a autoridade fazendária procede ao lançamento de ofício de valores incorretos e em desrespeito à legislação vigente.

Como será demonstrado na presente impugnação, ao somar o lucro operacional da autuada com o da Rodo Centro Transporte Ltda, empresa dos mesmos sócios da impugnante e também objeto da fiscalização, o Fisco efetua o lançamento de PIS e Cofins conforme o regime cumulativo, sendo que, conforme a sistemática da apuração pelo lucro real, incide sobre as referidas contribuições o regime de não cumulatividade.

O equívoco por parte do Fisco vai além do lançamento indevido de PIS e Cofins, mas repercute também no lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Dessa forma, observa-se que o auto de infração está eivado de ilegalidade que não poderá ser convalidada, pois não se alcançou a finalidade pretendida. Se a legislação tributária prescreve o regime de apuração a ser seguido, não poderá a administração

pública proceder de forma diferente, ainda mais a prejudicar o sujeito passivo.

Impõe esclarecer que não se trata de mera formalidade do processo administrativo fiscal, mas de vício insanável que alcança todo o lançamento.”

(...)

3. DA APURAÇÃO INCORRETA DO QUANTUM DEVIDO NO AUTO DE INFRAÇÃO

“O primeiro ponto a ser enfrentando concerne à apuração do quantum devido.

No caso, o auditor desconsiderou a existência da Rodo Centro para consolidar a DRE das duas sociedades, apurando os tributos devicios sob o regime de lucro real, obrigatório para a autuada, nos seguintes termos do auto de infração:

64. Por desconsiderar a existência de fato da Rodo Centro, a fiscalização trouxe de volta as receitas com transporte rodoviário para a receita bruta da fiscalizada e procedeu ao lançamento do crédito tributário correspondente

65. Observa-se que todos os custos operacionais (prédio), energia, água, etc.) para realização do objeto social da Rodo Centro são apropriadas pela TBC.

66. Dessa forma, com as informações da Demonstração do Resultado da Empresa (DRE) da Rodo Centro restabeleceremos o Lucro Operacional da fiscalizada nos anos-calendário 2012 a 2014 com a adição das receitas com Transporte Rodoviário apropriadas indevidamente à Rodo Centro, diminuídas das deduções admitidas na legislação.

67. Feitos os ajustes, chegou-se ao valor líquido da receita da TBC a ser tributada pelo Lucro Real, conforme tabelas abaixo.

Contudo, não houve a correta apuração dos tributos pelo regime do lucro real, havendo elementos na apuração segundo a sistemática do lucro presumido, o que, naturalmente, distorceu os números apurados.

Assim, procederemos à correta apuração dos valores.

3.1 - Da incongruência na apuração do resultado consolidado: apurou-se no regime de lucro real com dedução de PIS Cofins de regime cumulativo

A partir da soma do lucro operacional das duas empresas, o Fisco procedeu aos cálculos de apuração para o lançamento de ofício de IRPJ e CSLL devidos de acordo com o regime de apuração pelo Lucro Real, que é o regime obrigatório da autuada.

A Rodo Centro havia apurado seus tributos pelo lucro presumido, regime cumulativo para PIS e Cofins, referente às competências

de 2012, 2013 e 2014, destacando as alíquotas de 3% para a Cofins e 0,65% para o Pis.

A autuada, por sua vez, apurava pelo Lucro Real, obrigatório para a sua faixa de faturamento.

Contudo, ao promover a consolidação das demonstrações financeiras das duas sociedades, a autuação manteve a dedução de PIS e de Cofins da receita bruta relativa à Rodo Centro nos percentuais de 3% para a Cofins e 0,65% para o PIS, aplicados para o regime cumulativo, sendo que o correto seria, uma vez consolidado e apurado sob o regime de Lucro Real, ter promovido a dedução de 7,6% a título de Cofins e 1,65% a título de PIS, conforme artigo 2.º da Lei 10.833/03 e artigo 2º da Lei 10.637/02.

A incoerência fica mais clara quando constatamos que houve autuação também por falta de pagamento de PIS e Cofins, e as alíquotas aplicadas foram de regime não-cumulativo.

(...)

4 - DO DIREITO

4.1 - Da inconstitucionalidade da aplicação de multa com efeito de confisco

Inicialmente, destaca-se que a Constituição Federal, quando instituiu o Sistema Tributário Nacional, cria também mecanismos de proteção do contribuinte, que servirão de limite para a atuação do Ente Tributante na instituição ou majoração de tributos e da Fazenda Pública na sua exigibilidade.

(...)

São vários as decisões e acórdãos do CARF que, invocando o mencionado art. 62, §§1º e 2º, afastam a incidência de norma com base nas declarações da Corte Constitucional.

A incidência direta da Constituição de 1988 no caso em análise não ofende o princípio da legalidade administrativa, posto que autorizada pelas próprias normas de regência do processo administrativo fiscal.

4.3 - Da inexistência de fundamento fático para a aplicação da multa qualificada prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96

Não obstante o STF tenha decidido que a multa não pode ultrapassar 100% do montante do tributo em si, de concreto é que pela própria legislação aplicável a multa de 150% foi incorretamente aplicada.

No entanto, ao lavrar o auto de infração, o agente autuante entendeu pela qualificação da multa prevista no art. 44, I, da Lei nº 9430/96.

Por questão de justiça, se impõe a exclusão da multa qualificada, uma vez que, conforme demonstrado, não assiste razão às alegações da Autoridade Fazendária.

4.4 - Da exclusão de responsabilidade dos sócios: ausência de infração que justifique a desconsideração da personalidade jurídica

Com o surgimento do comércio e a necessidade de proteção do patrimônio pessoal daquele que quer empreender, a personalidade jurídica própria, com patrimônio e responsabilidades distintas da pessoa do seu sócio, é hoje o traço mais importante da pessoa jurídica.

Dessa forma, a personalidade jurídica somente poderá ser desconsiderada, ainda que apenas em relação às obrigações tributárias, em situações especialíssimas, quando a lei expressamente autorizar.

(...)

A partir dessas informações, observa-se que não houve, na conduta dos sócios-administradores, infração à lei, pois o planejamento tributário não é ato reprimido por lei, nem constitui crime ou ato ilícito.

Da mesma forma, a partir das informações colhidas no procedimento de fiscalização, vê-se que o objeto do auto de infração é a relação entre a atuada e a Rodo Centro Transportes.

A lavratura do auto de infração decorre das movimentações financeiras efetuadas pelos sócios-administradores de ambas as empresas, da prestação de serviço prestada pela sociedade empresária auxiliar para a atuada e na escrituração contábil de ambas, que, segundo a Autoridade Fazendária, representa transferência de receitas entre elas.

Analisando esses dados com o disposto no contrato social, conclui-se que, além da boa-fé da atuada, que informou ao Fisco todos os passos e procedimentos que viria a fazer no seu planejamento tributário, o contrato de sublocação, as transferências bancárias e os demais atos praticados pela Administração da sociedade empresária atuada não representam excesso de poderes ou desvio de finalidade.

Isto porque o Contrato Social esclarece claramente quais os poderes dos administradores, sendo que a eles é vedado o uso da pessoa jurídica para garantia de dívidas, seja dos sócios ou de terceiros.

Da mesma forma, os serviços de transporte prestados pela empresa auxiliar à atuada em nada se afasta dos interesses da sociedade, tendo em vista a atividade econômica por ela explorada. Não há, quanto a isso, vedação em lei ou no Contrato Social.

Ressalta-se que, intimado pela RFB a justificar o motivo/necessidade de negócio que levou a criação da Rodo Centro Transportes Ltda, a fiscalizada se manifestou:

Estratégia de ampliação e investimento do negócio em rotas e modelos administrativos, com a ideia de atacar o mercado com duas empresas ao invés de uma, mostrando assim mais competitividade e a opção de enviar duas cotações de frete aos clientes, possibilitando maior chance de fechar uma negociação. Porém, a estratégia não deu certo, pois a Rodo Centro não tinha lastro histórico (faturamento anterior e nem comprovação de capacidade técnica). Diante de tais fatos, mudamos o foco para subcontratação de frete, aproveitando os fretes da Transportadora Brasil Central com a finalidade de resolver o problema de faturamento anterior e capacidade técnica para, no futuro, termos condições de atender as expectativas dos clientes.

Não há ilicitude na subcontratação dos fretes da autuada com a Rodo Centro Transportes, nem ofensa ao contrato social, pois a operação ainda assim está abrangida pelo objeto social de ambas as sociedades.

Quanto às operações financeiras, a distribuição dos lucros da empresa auxiliar, Rodo Centro Transportes, decorre da própria finalidade da sociedade, que é a exploração de atividade econômica para a obtenção de lucros. Toda sociedade empresária é constituída com o intuito lucrativo.

Ao fim de cada exercício fiscal, faz-se o balanço geral e o lucro líquido apurado é distribuído entre os seus sócios, conforme prevê o Contrato Social e o Código Civil.

Da mesma forma, o aporte de aumento do capital social da autuada advém do princípio da conservação de empresa, tendo em vista que a mesma encontrava-se operando em prejuízo.

Além disso, repita-se, a Receita Federal do Brasil foi informada de todas as operações realizadas, bem como teve amplo e

(...)

Mutatis mutandis, o que se espera é que, com base em decisões pretéritas do CARF e das DRJs, o egrégio julgador decida pela ausência de intenção dolosa na conduta da contribuinte e afaste a responsabilidade pessoal dos sócios.

Ao final da peça impugnatória, pleiteia-se:

“(...) Em face dos fundamentos de fato e de direito demonstrados, requer:

I - seja declarada a nulidade do lançamento, nos termos do art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72, uma vez constatada a ilegalidade do lançamento e o cerceamento do direito de defesa, posto ter havido lançamento de ofício de tributos sob o regime de lucro presumido em hipótese em que a apuração deveria ser pelo regime de lucro real;

II - se não for este o entendimento, que proceda à apuração conforme o regime não cumulativo para PIS e Cofins, repercutindo na apuração do IRPJ e CSLL;

III - seja afastada a multa qualificada em 150% por ofensa ao princípio da vedação de confisco prevista no art. 150, I, da Constituição Federal de 1988, cuja inconstitucionalidade foi reconhecida pelo Plenário do STF, conforme autorização prevista no art. 26-A, § 6, I, do Decreto nº 70.235/72;

IV - seja afastada a qualificação do art. 44, § I, da Lei nº 9.430/96 que dobra o percentual da multa prevista no art. 44, I, reconhecendo a inexistência de dolo na conduta do agente, que justificaria a aplicação de penalidade mais gravosa;

VI - a exclusão da responsabilidade pessoal e solidária dos sócios-administradores, uma vez que ausentes qualquer das hipóteses previstas no art. 135, III, do CTN.

(...)"

Analisando a impugnação apresentada, a turma julgadora de primeira instância julgou-a improcedente.

O contribuinte e os coobrigados foram intimados da decisão em 18 de maio de 2017 (fl. 1308), apresentando em 09 de junho de 2017 (fl. 1309) recurso voluntário conjunto de fls. 1312-1353. Em resumo, reafirmam os termos de suas impugnações. Para resumir seus principais fundamentos, transcrevo o item V da peça recursal ("Dos Pedidos"):

a) declarar a nulidade da decisão recorrida, por preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72 visto que não foram analisadas todas os fundamentos de fato e de direito apresentados pela recorrente na impugnação em primeira instância;

b) declarar a nulidade do auto de infração, por preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72 tendo em vista as ilegalidades verificadas na apuração e lançamento feito pelo Fisco, conforme demonstrado;

Em atenção ao princípio da eventualidade, na hipótese remota de serem inadmitidos os pedidos acima, alternativamente:

c) proceder à apuração do IRPJ e da CSLL, através de Demonstração do Resultado do Exercício para apurar o Lucro Real, considerando-se o regime não cumulativo para PIS e Cofins para as duas receitas somadas, ou seja, não só da atuada, como também da Rodo Centro, de forma que a dedução de Pis e de Cofins da receita bruta será nos percentuais de 1,65% para Pis e de 7,6% para Cofins, repercutindo na formação da base de cálculo e consequentemente no montante apurado de IRPJ e CSLL, que será menor em face da maior dedução;

d) proceder à apuração dos tributos devidos abatendo-se os valores pagos de IRPJ e de CSLL efetuados pela atuada referentes ao calendário de 2012, bem como as

deduções dos pagamentos de IRPJ e CSLL efetuados pela Rodo Centro referentes à competência de 2014;

e) e ainda, afastar a multa qualificada e a multa isolada, por ofensa à vedação ao confisco prevista no art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988, aplicando-se a decisão do Plenário do STF que reconhece a sua inconstitucionalidade no julgamento administrativo, conforme permissivo do art. 26-A, § 6º, do Decreto nº 70.235/72 e do art. 62, §§ 1º e 2º, do Regimento Interno do CARF;

f) ou afastar a multa qualificada prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96 que dobra o percentual da multa prevista no art. 44, I, reconhecendo a inexistência de dolo na conduta do agente, que justificaria a aplicação de penalidade mais gravosa, bem como declarar a incompatibilidade entre a multa isolada e a multa de ofício, nos termos da Súmula nº 105 do CARF;

g) declarar a exclusão da responsabilidade pessoal e solidária dos sócios-administradores, uma vez que não comprovado pelo Fisco qualquer das hipóteses de responsabilização previstas no art. 135, III, do CTN.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 ADMISSIBILIDADE

Em relação ao recurso voluntário, além de tempestivo, foram preenchidos os demais pressupostos para sua admissibilidade. Dele, portanto, conheço.

2 MÉRITO

2.1 PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO DA DRJ

Aduzem os Recorrentes que a decisão recorrida seria nula em razão de não ter analisado todos os argumentos contidos em sua impugnação.

A decisão recorrida, antecipando-se a argumentos como os manejados pela Recorrente, assim se manifestou sobre o tema:

Além disso, é importante frisar que a autoridade julgadora não é obrigada a manifestar-se sobre todas as alegações da defesa, nem a todos os fundamentos nela indicados, ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão.

Sobre esse tema, o Superior Tribunal de Justiça - STJ, no AgRg no AREsp 462.735/MG, julgado em 18/11/2014, DJe 04/12/2014 assentou a seguinte conclusão:

“De acordo com o entendimento jurisprudencial remansoso neste Superior Tribunal de Justiça, os julgadores não estão obrigados a responder todas as questões e teses deduzidas em juízo, sendo suficiente que exponham os fundamentos que embasam a decisão”.

E após a entrada em vigor do Novo Código de Processo Civil, Lei nº 13.105/2015, assim manteve seu posicionamento aquela Corte de Justiça, reafirmando:

“O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.

O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida.

Assim, mesmo após a vigência do CPC/2015, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada.

STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585).”

Portanto, a impugnante não pode esperar, tampouco exigir, que sejam abordados nos votos condutores dos acórdãos, cada uma das alegações articuladas na defesa, e sim que as questões e matérias em litígio sejam devidamente apreciadas, cumprindo-se a determinação do art. 31 do Decreto nº 70.235/1972, com redação dada pela Lei 8.748 de 1993.

Relevante também destacar que, conforme disposto no art. 29 PAF, na apreciação de prova, a autoridade julgadora deve formar livremente sua convicção.

A partir dessas premissas, passo a apreciar as matérias questionadas na peça impugnatória na mesma ordem que foram apresentadas.

Conforme se observa a própria decisão já traz argumentos suficientes para confirmá-la por seus próprios fundamentos.

Cabes salientar que, quem tem oportunidade de conhecer os brilhantes votos do Julgador Antônio José Praga de Souza, relator da decisão recorrida e ex-Conselheiro do CARF, é praxe em seus votos serem iniciados com o texto transcrito neste item do presente voto.

Ademais, a Recorrente não apontou objetivamente quais seriam os pontos tratados em seu recurso voluntário que teriam deixado de ser apreciados pela decisão de primeira instância, o que, por si só, já seria motivo suficiente para rejeição da preliminar de nulidade da decisão *a quo*.

Desse modo, voto por rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância.

2.2 PRELIMINAR DE NULIDADE DOS LANÇAMENTOS

Na sequência, a Recorrente requer a declaração de nulidade dos autos de infração lavrados por suposta preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72 tendo em vista as pretensas ilegalidades verificadas na apuração e lançamento.

Ora, as supostas nulidades do lançamento referem-se a alegadas não deduções de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins lançados de ofício, matérias que tratam, em verdade, do mérito da exigência e que, caso acatadas, redundariam em redução das bases de cálculo dos lançamento, e não a declaração de nulidade dos autos de infração.

Por essas razões, rejeito também a arguição de nulidade dos lançamentos.

3 MÉRITO

3.1 DA INFRAÇÃO

A respeito da infração em si, a Recorrente pouco rebate os robustos elementos de prova colhidos pela autoridade fiscal autuante, argumentando tratar-se de empresas distintas sem maior aprofundamento ou tentativa de refutar os elementos de prova amealhados pela Fiscalização.

A esse respeito, consta na decisão recorrida:

Pois bem, na análise dos autos verifiquei que auditoria fiscal fez prova robusta de que, **em verdade, a TBC e a Rodo Centro tratam-se de uma única empresa, formalmente dividida, para beneficiar-se da tributação no lucro presumido**, reduzindo artificialmente os tributos devidos sobre as receitas alocadas à empresa Rodo Centro (optante pelo lucro presumido), enquanto a TBC permaneceu no lucro real deduzindo todas as despesas possíveis. Correto, portanto, o procedimento fiscal.

ASSERTIVAS DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL – TVF, FLS. 38-46, QUE CONFIRMAM O ENTENDIMENTO DE QUE A TRANSPORTADORA BRASIL CENTRAL LTDA. (TBC) E A RODO CENTRO TRANSPORTES LTDA. (RODO CENTRO) SÃO UMA ÚNICA EMPRESA

Colhe-se no TVF diversas assertivas que autorizam concluir que a RODO CENTRO é parte da empresa TBC e que sequer pode ser considerada uma filial dessa. Vejamos:

"(...)

3. A empresa fiscalizada foi constituída sob a forma de uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada tendo como denominação **Transportadora Brasil Central Ltda (TBC)**.

De acordo com a quinquagésima alteração contratual efetuada em 29 de novembro de 2011, o objeto social da fiscalizada é:

Cláusula Terceira – Do Objetivo da Sociedade

- Transporte Rodoviário de Cargas;
- Transporte Rodoviário de Produtos Perigosos;
- Transporte Rodoviário de Mudanças.

4. Sobre a administração da sociedade, assim dispõe o contrato social:

Cláusula Sexta - Da Administração

Parágrafo Primeiro - A administração da sociedade é exercida por ambos os sócios com poderes e atribuições de sócios administradores e todos os documentos de responsabilidade da sociedade são assinados em conjunto ou separadamente, todavia suas assinaturas devem restringir-se exclusivamente em negócios de interesse da sociedade. Fica expressamente proibido o seu uso em avais, fianças, endossos e outras responsabilidades de favores.

(...)

7. O quadro societário da fiscalizada era assim constituído:

SÓCIO	%	QUOTAS	VALOR R\$
Glorivan Parreira França	80	4.800.000	4.800.000,00
Lourivan Parreira França	20	1.200.000	1.200.000,00
TOTAL	100	6.000.000	6.000.000,00

(...)

9. Na quinquagésima terceira alteração contratual, de 11 de fevereiro de 2014, houve outro aumento do capital social da TBC:

SÓCIO	%	QUOTAS	VALOR R\$
Glorivan Parreira França	80	16.000.000	16.000.000,00
Lourivan Parreira França	20	4.000.000	4.000.000,00
TOTAL	100	20.000.000	20.000.000,00

10. A TBC tem sua sede e domicílio na Rodovia BR 452, KM 1, nº 2.045, lotes E, F, G e H, 1º andar, salas 1, 2 e 3, Perímetro Urbano, município de Rio Verde, Goiás e CEP 75.900-000.

Rodo Centro Transportes Ltda

11. A Rodo Centro Transportes Ltda (**Rodo Centro**) foi constituída em 29 de novembro de 2011 sob a forma de sociedade limitada. O seu objeto social é:

- Transporte Rodoviário de Cargas;
- Transporte Rodoviário de Produtos Perigosos;
- Transporte Rodoviário de Mudanças.

12. Sobre a administração da sociedade, assim dispõe o contrato social:

CLÁUSULA SEXTA - DA ADMINISTRAÇÃO DA SOCIEDADE

A administração social será exercida pelos sócios **Glorivan Parreira França** e **Lourivan Parreira França**, cabendo-lhes gerir os negócios sociais, representar a sociedade em juízo ou fora dele, constituir mandatários para o juízo, fazendo uso da denominação social, em conjunto ou separadamente, vedada, no entanto, a concessão de avais, fianças e atos semelhantes, seja em favor de terceiros, seja em benefício dos sócios.

13. O quadro societário da Rodo Centro é assim constituído:

SÓCIO	%	QUOTAS	VALOR R\$
Glorivan Parreira França	80	160.000	160.000,00
Lourivan Parreira França	20	40.000	40.000,00
TOTAL	100	200.000	200.000,00

14. A Rodo Centro tem sua sede e domicílio na Rodovia BR 452, KM 1, nº 2.045, lotes E, F, G e H, 1º andar, sala 4, Perímetro Urbano, município de Rio Verde, Goiás e CEP 75.900-000.

Dos atos praticados durante a fiscalização

15. A fiscalização foi iniciada mediante Termo de Início do Procedimento Fiscal - TIPF, lavrado no dia 29/04/2016, e recebido pela Transportadora Brasil Central Ltda (fiscalizada), por via postal, em 05/05/2016, tendo como principal propósito a verificação dos fatos contábeis da empresa.

16. A fiscalizada foi intimada a apresentar, no prazo de 20 (vinte) dias, os seguintes elementos:

1) Cópia da última consolidação do contrato social – anterior a 01/01/2012 – e todas alterações posteriores, em arquivo digital no formato “pdf”;

2) Informar se a empresa TRANSPORTADORA BRASIL CENTRAL LTDA é (ou já foi)

Controladora ou Controlada por outras empresas, e caso esta fato ocorra, detalhar as outras empresas do grupo, informando data de início e fim de cada ocorrência;

3) Informar se existe investimento em participação societária em outras empresas, detalhando as mesmas se houver;

4) Arquivo em meio digital do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) – de 01/01/2012 até 31/12/2014;

5) Apresentar relação de veículos integrantes do ativo imobilizado, com descrição, placa/chassi/RENAVAM e valor;

6) *Apresentar contrato de prestação de serviços entre TRANSPORTADORA BRASIL CENTRAL LTDA e a empresa RODO CENTRO TRANSPORTES LTDA (CNPJ 14.739.087/0001-28), se houver;*

7) *Indicar responsável, mediante procuração pública específica, com poderes para acompanhar a presente ação fiscal;*

8) *Informar se existem processos de consulta quanto à aplicação da legislação tributária, bem como ação judiciais movidas pela empresa questionando a exigibilidade de tributos administrados pela Receita Federal, mediante apresentação da documentação pertinente: petição inicial, medidas liminares, depósitos judiciais, sentenças, certidões de objeto e pé, certidões de trânsito em julgado etc.*

17. *Com intenção de atender os itens do TIPF, o representante da fiscalizada apresentou, no dia 23/05/2016, em meio magnético (CD) os seguintes documentos/esclarecimentos:*

a) *Cópia das alterações e consolidação do contrato social – anterior a 01/01/2012, sendo da 50ª a 56ª Alteração e Consolidação do Contrato Social, em arquivo digital no formato “pdf”;*

b) *Informou que: “A Transportadora Brasil Central passou a ser controlada pela empresa GPF Participações e Investimentos Ltda, inscrita no CNPJ (MF) sob o nº 18.130.019/0001-18, a partir de 08/04/2016, conforme 56ª Alteração e Consolidação do Contrato Social”;*

c) *Informou que: “A Transportadora Brasil Central não possui investimento em participação societária em outras empresas”;*

d) *Informou que: “A Transportadora Brasil Central não possui contrato de prestação de serviços com a empresa Rodo Centro Transportes Ltda”;*

e) *Informou que: “O responsável com poderes para acompanhar a ação fiscal em epígrafe é o Sr. Obede Alves Machado, conforme procuração pública específica”;*

f) *Informou que o Sr. Antônio Pimenta Martins ficará responsável pelo acompanhamento e recebimento das intimações;*

g) *Informou que: “Não há processos de consulta ou questionamentos com exigibilidades suspensa relacionados ao escopo da fiscalização.”.*

18. *Com relação ao arquivo em meio digital do Lalur, à relação de veículos integrantes do ativo imobilizado e às ações judiciais movidas pesa empresa questionando a exigibilidade de tributos administrados pela Receita Federal, a fiscalizada requereu prazo por 30 dias para o seu cumprimento.*

(...)

20. *Foi lavrado em 27/06/2016 Termo de Intimação Fiscal – Diligência para que a Rodo Centro Transportes Ltda*

apresentasse, no prazo de 20 (vinte) dias, os elementos e esclarecimentos especificados abaixo:

1) Apresentar cópia do contrato social e todas alterações posteriores em arquivo digital no formato “pdf”;

2) Arquivos de registros contábeis, em meio digital, conforme item 4.1 do Ato Declaratório Executivo (ADE) da Coordenação-Geral de Fiscalização (Cofis) de SRF nº 15, 23/10/2001 (redação do ADE/Cofis/RFB nº 25/2010), do período de 2012;

3) Tendo em vista que o Arquivo Sped Contábil do período de 2013 encontra na situação SOB EXIGÊNCIA, fica o contribuinte intimado a regularizar a situação do citado Sped Contábil;

4) Apresentar contrato de mútuo referente à conta registrada na contabilidade 121030001 – **Mútuo Transportadora Brasil Central Ltda** do período de 2012 a 2014;

5) Apresentar contrato de locação de veículo referente à conta registrada na contabilidade 313010021 – **Locação de Veículo** do período de 2012 a 2014;

6) Apresentar os documentos que deram origem aos lançamentos da conta do ativo 112010001 – **Transportadora Brasil Central Ltda** do período de 2012 a 2014;

7) Listar os tomadores (e prestadores) de serviços que a Rodo Centro Transportes Ltda prestou (e tomou) durante os anos de 2012 a 2014;

8) Apresentar comprovante de endereço (talão de energia, água e telefone) da intimada;

9) Justificar o motivo/necessidade de negócio entre a intimada e a Transportadora Brasil Central Ltda.

21. A empresa Rodo apresentou, em 25 de julho de 2016, resposta ao Termo de Intimação Fiscal - Diligência exibindo os seguintes documentos/esclarecimentos:

a) Cópia do Contrato Social de Constituição em arquivo digital no formato “pdf”;

b) Informou que: “A exigência reportada pela Junta comercial é que a “Guia de Recolhimento do preço do serviço não foi recebida”, encaminhei o comprovante de pagamento para o departamento responsável para sanar o problema, ainda não tivemos respostas”;

c) Cópia do Contrato de Mutuo com a Transportadora Brasil Central Ltda, em arquivo digital no formato “pdf”;

d) Informou que: “A Rodo Centro Transportes Ltda não possui contrato de locção de veículos com a empresa Transportadora Brasil Central Ltda”;

e) Cópia referente as Cartas de Fretes dos documentos que originou os lançamentos na conta de clientes em arquivo digital no formato “pdf”;

f) Informou que: “O único tomador/prestador de serviço é a Transportadora Brasil Central Ltda”;

g) Cópia Comprovante de endereço em arquivo digital no formato “pdf”;

h) **Informou que:** “O motivo/necessidade de negócio: Estratégia de ampliação e investimento do negócio em rotas e modelos alternativos, com a idéia inicial de atacar o mercado com duas empresas ao invés de uma mostrando assim mais competitividade e a opção de enviar duas cotações de frete aos clientes possibilitando maior chance de fechar uma negociação, porém a estratégia não deu certo, pois a Rodo Centro não tinha lastro histórico (Faturamento anterior e nem comprovação de capacidade técnica), diante de tais fatos mudamos o foco para subcontratação de frete, aproveitando os fretes da Transportadora Brasil Central com a finalidade de resolver o problema de Faturamento anterior e capacidade técnica para no futuro termos condições de atender as expectativas dos clientes”

(...)

Indícios de irregularidades

23. Com o objetivo de evitar a tributação mais onerosa, pelo Lucro Real, a TBC resolveu se fragmentar, criando a empresa auxiliar Rodo Centro, em 2011. Desde sua criação, essa empresa auxiliar passou a registrar em sua contabilidade as receitas de serviços referentes ao transporte rodoviário (Frete). Tais receitas eram auferidas através de prestação de serviços efetuadas, efetivamente, pela empresa principal, a TBC.

24. A seguir listaremos alguns indícios que nos levaram à conclusão das irregularidades.

DA MESMA ADMINISTRAÇÃO E DO MESMO OBJETO SOCIAL

25. Tanto a TBC quanto a Rodo Centro são administradas pelos Srs. Glorivan Parreira França e Lourivan Parreira França, conforme estipulado nos respectivos contratos sociais apresentados pelas empresas.

26. Observa-se também nos contratos sociais que o objeto social das duas empresas é o mesmo:

Transporte rodoviário de cargas, de produtos perigosos e de mudanças.

DOS ENDEREÇOS COINCIDENTES

27. Analisando os dados cadastrais do sistema CNPJ da Receita Federal, cotejados com os contratos sociais das empresas, constata-se que o endereço da TBC é idêntico ao endereço da Rodo Centro, na Rod. BR-452 Km 01, nº 2045, Lotes E, F, G e H,, Perímetro Urbano.

28. *Essas empresas estão localizadas no mesmo endereço, com apenas uma variação no complemento. A TBC está localizada nas salas 1, 2 e 3 e a Rodo Centro na sala 4.*

DOS FUNCIONÁRIOS

29. *Os dados extraídos do Cadastro Nacional de Informações Sociais (CNIS), alimentados pelas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), apresentada pela empresa Rodo Centro, **demonstram que os seus funcionários começaram a ser registrados a partir do mês de outubro de 2013.** Abaixo listamos todos os funcionários da Rodo Centro declarados em GFIP:*

(...)

30. Observamos que no ano-calendário 2012 a Rodo Centro entregou GFIP SEM MOVIMENTO, pois não havia empregados em seu quadro. Em que pese a falta de empregados, houve receita de vendas de bens e serviços (Ficha 54 da DIPJ 2013) declaradas em nome da Rodo Centro no montante de R\$ 11.374.724,28.

31. *No ano-calendário de 2013 a Rodo Centro apresentou GFIP com movimento a partir do mês 10/2013. Mesmo começando a operar no final do ano de 2013, não foi impedimento de a Rodo Centro auferir receita de vendas de bens e serviços (Ficha 14A da DIPJ 2014) no seguinte montante:*

- 1º Trimestre – R\$ 4.118.591,66;
- 2º Trimestre – R\$ 3.329.468,10;
- 3º Trimestre – R\$ 2.848.071,66;
- 4º Trimestre – R\$ 528.850,43.

32. *Verifica-se que mesmo sem possuir funcionários, de 01/2012 a 09/2013, a Rodo Centro obteve a expressiva receita de R\$ 21.670.855,70! Isso demonstra a artificialidade dos atos praticados pela empresa auxiliar. O que houve, na verdade, foi o auferimento de receitas pela TBC, mas registradas indevidamente na Rodo Centro.*

33. *Verificamos também que na contabilidade da Rodo Centro não há registro de funcionários no período de 2012. Já no período de 2013 temos registros de funcionários a partir do mês de outubro:*

(...)

34. *Mesmo considerando os meses em que há funcionários registrados na Rodo Centro, observa-se que a quantidade de funcionários é ínfima, frente à quantidade dos serviços prestados. Analisando as informações da GFIP e do Relatório de Documentos por Proprietário (RDP) relativos aos meses de agosto e setembro de 2014, verifica-se o seguinte:*

(...)

35. *No mês de agosto de 2014 a Rodo Centro possuía apenas um motorista e fez durante o mês 118 viagens (de acordo com a RDP) de transporte de cargas. Já no mês de setembro a*

Rodo Centro fez 33 viagens (de acordo com a RDP) apesar de não possuir um motorista sequer nos seus quadros de funcionários. No dia 03/08/2013 e também no dia 19/08/2014, por exemplo, houve seis viagens de transporte de cargas, apesar de ter à disposição da empresa tão somente um motorista.

DAS DESPESAS DA RODO CENTRO SUPORTADAS PELA TBC

36. *Analizando as respostas à intimação, apresentadas pela empresa Rodo Centro, causou surpresa a esta fiscalização o fato de inexistirem despesas típicas de qualquer empresa, tais como materiais de escritório, aluguel, energia elétrica, água, honorários contábeis e outros. É estranho que uma empresa que visa lucro, a TBC, simplesmente, não cobrar aluguel do imóvel ocupado da Rodo Centro. Sabe-se que para o desenvolvimento da atividade econômica, é necessária a reunião de bens que serão utilizados para a realização desta atividade, e não constam quaisquer bens registrados na contabilidade em nome da Rodo Centro.*

37. *Constatamos, por exemplo, que a TBC arca com todas estas despesas (de água, luz, telefone, materiais de escritório) consumidas pela empresa auxiliar. Ao solicitarmos o comprovante de pagamento da conta de energia e da internet, a Rodo Centro nos apresentou boletos em nome da TBC.*

38. *Não é aceitável que empresas, ainda que do mesmo grupo econômico, assumam despesas incorridas por outra empresa, isto configura inobservância do Princípio da Entidade, previsto no art. 4º da resolução CFC 750/1993, e, em consequência, fere as normas contábeis, comerciais e fiscais.*

39. *A única despesa relevante suportada pela Rodo Centro trata-se de 313010021 –LOCAÇÃO DE VEÍCULOS, onde a Rodo Centro, sem apresentar contrato de locação de veículos com a empresa TBC, aluga veículos exclusivamente da TBC. Por exemplo, na contabilidade registra-se o seguinte lançamento no ano de 2012:*

(...)

40. *Observa-se que a Rodo Centro aluga veículos da TBC, e que neste período de 2012 não havia funcionários registrados na contabilidade da empresa auxiliar. Qual o propósito de uma empresa alugar veículos de transporte rodoviário sem possuir empregados para trabalhar?*

LUCROS DISTRIBUÍDOS

41. *Observa-se que no período fiscalizado a Rodo Centro distribui lucros nos valores equivalentes aos montantes das receitas declaradas. Enquanto a TBC não declarou distribuição de lucros.*

42. *Na DIPJ 2014 da Rodo Centro Ficha 61A - Rendimentos de Dirigentes, Conselheiros, Sócios ou Titular consta o seguinte:*

- Nome: Glorivan Parreira França

Lucros/Dividendos - R\$ 8.852.917,98.

- Nome: Lourivan Parreria França
Lucros/Dividendos - R\$ 2.213.219,50 43.

Neste período, a Receita de Vendas de Bens e Serviços dos Estabelecimentos declarado em DIPJ foi de R\$ 10.824.981,85, e o total do Lucro distribuído foi de R\$ 11.066.137,48.

44. Na Escrituração Contábil Fiscal (ECF) 2015, ano-calendário 2014, a Rodo Centro distribui lucros da seguinte forma:

- Nome: Glorivan Parreira França
Lucros/Dividendos - R\$ 584.000,00

- Nome: Lourivan Parreria França
Lucros/Dividendos - R\$ 146.000,00 45.

Neste período, a Receita de Vendas de Bens e Serviços dos Estabelecimentos declarado em ECF foi de R\$ 2.878.274,23, e o total do Lucro distribuído foi de R\$ 730.000,00.

DIMINUIÇÃO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO DA EMPRESA FISCALIZADA DECORRENTE DE PREJUÍZO ACUMULADO E A CONSEQUENTE NECESSIDADE DO AUMENTO DO CAPITAL SOCIAL

46. A TBC teve prejuízos nos anos-calendário de 2013 e 2014 no montante de R\$ 2.932.904,36 e R\$ 18.922.985,21 respectivamente. Um dos motivos que ocasionaram este prejuízo foi justamente a fragmentação da TBC com a criação da Rodo Centro.

47. Observa-se que a apresentação de balanço com patrimônio líquido negativo – ou na antiga denominação de passivo a descoberto – repercute negativamente na análise contábil da empresa, de maneira a causar dificuldade perante fornecedores ou instituições que lhes concedem crédito. Desta forma, para evitar até mesmo que a empresa fiscalizada viesse a falir contabilmente, foi aumentado o seu Capital Social nos anos-calendário de 2013 e 2014 com os recursos auferidos pela empresa auxiliar.

48. Abaixo observamos a evolução de valores do Capital Social, Lucro/Prejuízo Acumulado e Patrimônio Líquido, registrados na Escrituração Contábil Digital (ECD), entregue pela empresa fiscalizada nos anos-calendário de 2011 a 2014:

ECD 2011

CAPITAL SOCIAL R\$ 6.137.96,29

LUCRO ACUMULADO R\$ 1.217.504,71

TOTAL PATRIMÔNIO LÍQUIDO R\$ 7.354.601,00

ECD 2012

CAPITAL SOCIAL R\$ 7.687.096,29

LUCRO ACUMULADO R\$ 1.229.791,37

TOTAL PATRIMÔNIO LÍQUIDO R\$ 8.916.887,66

ECD 2013

CAPITAL SOCIAL R\$ 18.200.000,00

PREJUÍZO ACUMULADO R\$ 4.527.710,77

TOTAL PATRIMÔNIO LÍQUIDO R\$ 13.672.289,23

(...)

55. O aumento do Capital Social da TBC promove apenas o retorno dos recursos das receitas de transportes rodoviários (Frete) para o patrimônio do verdadeiro detentor deste direito, a fiscalizada, pois foi quem produziu o fato contábil que gerou estas receitas.

56. Diante do exposto, verifica-se uma forte dependência econômica/administrativa entre Rodo Centro e fiscalizada – mesmos administradores, custos/despesas diversas arcadas pela TBC, utilização do mesmo mobiliário e idêntico espaço físico, o retorno de recursos financeiros da Rodo Centro para TBC, etc. Pois, na verdade, há uma única unidade econômica autônoma (a TBC) que atua no transporte rodoviário de cargas, de produtos perigosos e de mudanças.

MÚTUO ENTRE AS EMPRESAS

57. A Receita de transporte rodoviário que é transferida da empresa fiscalizada para a empresa criada pela fragmentação, também retorna para empresa fiscalizada através de Mútuo entre a Rodo Centro (mutuante) e a TBC (mutuária). No contrato de Mútuo observa-se que é por prazo indeterminado, e o mutuante coloca a disposição da mutuária o valor de R\$ 5.000.000,00.

Abaixo especificamos algumas cláusulas do contrato:

(...)

58. Alguns detalhes, verificados na cópia deste contrato, chamaram a atenção desta fiscalização, como, por exemplo, ser a mesma pessoa assinar na condição de partes do contrato. O Sr.

Lourivan Parreira França assina pela TBC e pela Rodo Centro. No mínimo curioso. Este contrato não tem como principal objetivo registrar a vontade das partes, posto que as partes são representadas pela mesma pessoa, logo não poderia ter vontades divergentes.

59. Desta forma, a opção de a TBC tomar o empréstimo da Rodo Centro, revelou o objetivo de caráter fiscal pretendido pela transação de mútuo. Como a empresa TBC, que de fato transferiu indevidamente receita para Rodo Centro, vinha apresentando prejuízos fiscais, conforme valores apurados em balancetes de suspensão ou redução e informados na Ficha 11 da DIPJ, os administradores decidiram simular a contratação de um empréstimo com a empresa auxiliar, para que a TBC não se descapitalizasse.

60. Fica claro que este contrato de mútuo, entre a empresa Rodo Centro e TBC, não pode ser considerado como normal e usual. A Rodo Centro não possui propósito comercial que justifique a sua constituição/atividade, e também não pode ser considerada mutuante nesta circunstância em que possui uma diminuta estrutura operacional e financeira – ao contrário da estrutura consolidada apresentada pela TBC.

61. Conforme transcrito neste relatório, o objetivo da TBC com a constituição da empresa Rodo Centro foi tributar parcela do seu resultado pelo lucro presumido. Vimos que estas empresas possuem o mesmo quadro societário, além de partilharem o mesmo espaço físico e a mesma atividade. Observa-se também que para a execução de serviços de transporte rodoviário a empresa Rodo Centro nem contava com funcionários de 01/2012 a 09/2013. Portanto, a gestão da Rodo Centro não foi pautada por objetivos econômicos e empresariais.

RESUMO DOS INDÍCIOS QUE COMPROVAM O DESLOCAMENTO DA BASE TRIBUTÁVEL

62. De modo resumido apontaremos alguns indícios levantados, que, em seu conjunto, comprovam que a fiscalizada desloca receitas tributáveis para empresa auxiliar, que se encontra em situação tributavelmente mais favorável.

a) Os sócios/administradores da fiscalizada e da empresa auxiliar são os mesmos;

b) A empresa auxiliar dá, simplesmente, continuidade ao que a fiscalizada já fazia no mesmo endereço. Na prática, nada mudou;

c) Não há qualquer separação física da empresa auxiliar com a fiscalizada, a não ser uma sala, na sede da fiscalizada, que aloja a empresa auxiliar;

d) Há uma completa confusão patrimonial entre as empresas (fiscalizada e auxiliar) onde a fiscalizada arca com diversas despesas que deveriam ser da empresa auxiliar;

e) A fiscalizada “transfere” serviço de transporte rodoviário para a empresa auxiliar sem uma causa real, um motivo que não seja predominantemente fiscal;

f) A empresa auxiliar obteve, em alguns períodos, receitas de serviços sem possuir efetivamente nenhum funcionário registrado;

g) As receitas obtidas pela empresa auxiliar retornam à fiscalizada na forma de aumento do capital social;

h) O único tomador de serviços da empresa auxiliar é a empresa fiscalizada.

(...)” Grifei e destaquei.

A análise das constatações acima, colimadas com as provas trazidas autos, também objetivamente apontadas no Relatório Fiscal (TVF), levam a uma única e indubitável conclusão: TBC e Rodocentro formam uma única empresa. Tanto isso é inegável que na peça impugnatória inexistem alegações consistentes para contestar especificamente tais fatos e provas. Os ilustres impugnantes cinge-se a repisar o argumento de que foi uma “estratégia empresarial e que “Não há ilicitude na subcontratação dos fretes da autuada com a Rodo Centro Transportes, nem ofensa ao contrato social, pois a operação ainda assim está abrangida pelo objeto social de ambas as sociedades... Quanto às operações financeiras, a distribuição dos lucros da empresa auxiliar, Rodo Centro Transportes, decorre da própria finalidade da sociedade, que é a exploração de atividade econômica para a obtenção de lucros. Toda sociedade empresária é constituída com o intuito lucrativo.”

Ora está patente e notório nos autos de que se trata de uma única empresa.

A meu ver, o Relatório Fiscal não merece qualquer reparo, pelo que peço vênia para adotar os fundamentos acima transcritos como razões de decidir.

Uma vez que estamos diante de única empresa, cujo faturamento foi lucro foi de R\$ 10.683.513,20 (2012) e 7.111.659,52 (2013), não há que se falar em recolhimentos de tributos federais pela Rodo Centro no Regime do lucro presumido nesses anos, sendo correta a exigência dos tributos recolhidos a menor a todos os envolvidos no polo passivo, tal qual foi feito neste processo.

Intimada dessa decisão, a Recorrente não trouxe um único novo argumento para desqualificar a decisão recorrida quanto ao mérito da exigência.

Compulsando os autos, entendo que a decisão da DRJ deve ser confirmada, pois os elementos de prova coligidos pela Fiscalização são de tal forma contundentes que, na ausência de qualquer esclarecimento e apresentação de documentos por parte da Recorrente que pudessem ao menos colocar em risco às conclusões da Fiscalização, se torna consequência lógica a manutenção da infração que lhe foi imputada.

Restou evidente que os sócios da Recorrente constituíram outra empresa, em seu mesmo endereço, para atuar absolutamente no mesmo ramo em que o seu, transferindo parte das receitas para Rodo Centro, tributada com base no lucro presumido, enquanto manteve a totalidade das despesas em sua contabilidade, redundando em apuração de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL em todo o período. Rodo Centro auferiu vultosas receitas de transporte rodoviário de cargas sem possuir caminhões ou empregados no período, e os lucros por ela distribuídos aos sócios retornaram ao caixa da Recorrente uma vez, sem esses aportes, sequer poderia fazer frente às suas necessidades financeiras. Soma-se ainda o fato de que foi firmado contrato de mútuo entre as empresas, recebendo a Recorrente (mutuária) recursos de Rodo Centro. Na realidade, fica claro que na verdade esses recursos tão somente retornaram a quem efetivamente auferiu as receitas.

Além dos fatos pormenorizadamente analisados na decisão recorrida, convém ainda outra abordagem, na mesma linha de raciocínio que adotei no acórdão 1402-001.399 (sessão de 09 de julho de 2013), oportunidade em que o colegiado, sobre esse tema, acompanhou-me por unanimidade de votos.

Em primeiro lugar, nos períodos fiscalizados, a Recorrente tributo seus resultados com base no Lucro Real, uma vez que o art. 14 da Lei nº 9.718/1998 (com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002) impõe que sejam obrigatoriamente tributadas pelo Lucro Real as pessoas jurídicas cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00. Nos períodos sob fiscalização, as bases de cálculo de IRPJ estariam sujeitas, além da alíquota de 15%, também ao adicional de 10%. Assim, qualquer outra receita que viesse a compor o resultado do contribuinte estaria sujeita à tributação de 34%, sendo 25% a título de IRPJ (incluindo adicional de 10%) e 9% referente à CSLL. De igual modo, em princípio, as receitas adicionais estariam sujeitas a 9,25% de tributação a título de PIS (1,65%) e Cofins (7,6%), uma vez que a Recorrente estava sujeita a não cumulatividade dessas contribuições, e todos os créditos possíveis dessas contribuições já haviam sido por ela utilizados. Portanto, praticamente toda e qualquer receita tributável que viesse a compor o resultado da Recorrente estaria sujeita a tributação de 43,25% de tributos federais.

Já Rodo Centro tributo seus resultados, nos mesmos períodos, com base no lucro presumido. Assim, as receitas auferidas estariam sujeitas à incidência de PIS e Cofins na

forma cumulativa (0,65% e 3,0%, respectivamente), e, a título de IRPJ e CSLL, as alíquotas seriam aplicadas sobre a base de cálculo correspondente a 8% e 12% de sua receita bruta, respectivamente (mais acréscimos). Sobre a base de cálculo assim calculada, incidiriam as alíquotas de 25% a título de IRPJ (já considerando adicional de 10%) e de 9% para fins de CSLL. Ou seja, efetivamente 2% de IRPJ e 1,08% de CSLL sobre a receita bruta. Desse modo, sobre as receitas incidiriam 6,73% de tributos federais.

Ou seja, a carga tributária incidente sobre a Recorrente era mais de seis vezes a carga tributária de Rodo Centro. A autoridade fiscal concluiu que houve transferência das receitas da Recorrente para Rodo Centro com o intuito de minorar a carga tributária da operação. De igual forma, foram registradas despesas na Recorrente ao mesmo tempo em que as receitas auferidas foram registradas em Rodo centro sob a sistemática do lucro presumido e PIS/Cofins cumulativos. Visto sob outro ângulo, transferia-se a base tributável Recorrente para Rodo Centro.

De tal forma, reduziu-se a incidência de IRPJ e CSLL (mediante a aplicação do coeficientes, respectivamente, de 8% e 12% sobre a receita transferida para fins de determinação da base de cálculo desses tributos) e também a tributação de PIS e Cofins (respectivamente de 1,65% e 7,6% no lucro real para 3,0% e 0,65% no lucro presumido). Em suma, o propósito da abertura de Rodo Centro seria única e exclusivamente este: diminuir a tributação sobre as receitas da Recorrente. Esse é o único ponto atacado pela Recorrente, que alegou que houve uma mera subcontratação de frete e que, de qualquer forma, o princípio da autonomia privada permitiria que o grupo se estruturasse da melhor forma que lhe conviesse, ainda que buscando a menor incidência de tributos em todo o conglomerado.

As questões de fato apontadas pela Fiscalização, e suas consequências fiscais, e confirmadas pela Delegacia de Julgamento, mostram-se irretocáveis. As questões de fato não são atacadas pela Recorrente, mas sim suas consequências fiscais. A Recorrente, em suas razões de recurso, repete seus argumentos, de modo que não se faz necessária nova abordagem sobre tais pontos já analisados pormenorizadamente no acórdão recorrido e, conforme já salientado, ora adotados como fundamento do presente voto.

A respeito das questões materiais, trata-se de fatos incontroversos, uma vez que Recorrente deixou de se manifestar a respeito dos fatos imputados pela Fiscalização. A esse respeito, Darci Guimarães Ribeiro assevera que:

Considera-se fato incontroverso sempre que uma das partes emitir uma declaração de vontade consistente na criação, impedimento, modificação ou extinção de um direito, e, comunicada a parte contrária, esta não se manifestar ou manifestar-se tardiamente, desde que dos autos não resulte o contrário.

[...]

O fato só pode ser considerado incontroverso, quando a parte, a quem incumbia se manifestar, silencia, ou seja, é o silêncio de quem tinha o ônus de não silenciar que torna o fato incontroverso.¹

¹ RIBEIRO, Dari Guimarães. PROVAS ATÍPICAS. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998, p. 88.

A questão controvertida, resume-se, portanto, se poderia ou não a Recorrente e a recém criada Rodo Centro estruturarem-se da maneira como o fizeram. A esse respeito, entendo que as pessoas jurídicas possuem liberdade de se estruturar da maneira que melhor lhes convier, desde que todos os atos e procedimentos formais correspondam à realidade fática e não sirvam, ao arripio do Direito, a única e exclusivamente elidir, total ou parcialmente, a tributação inerente aos respectivos fatos.

Não se pode olvidar que o contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio de maneira que melhor lhe convém, com vistas à redução de custos e despesas, inclusive à redução dos tributos, sem que isso, necessariamente, implique qualquer ilegalidade.

Entretanto, o que não se admite atualmente é que os atos e negócios praticados se baseiem numa aparente legalidade, sem qualquer finalidade empresarial ou negocial, para disfarçar o real objetivo da operação, quando unicamente almeje reduzir o pagamento de tributos.

Nesse sentido, colecionam-se a seguir os ensinamentos de Marco Aurélio Greco²:

... a pergunta que se põe é: admitida a existência do direito de o contribuinte organizar a sua vida, este direito pode ser utilizado sem quaisquer restrições? Ou seja, tal direito é ilimitado? Todo e qualquer “planejamento” é admissível? Minha resposta é negativa. (pág. 190)

Ou seja, cumpre analisar o tema do planejamento tributário não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos de igualdade, solidariedade social e justiça. (pág. 202)

[...] com o advento do Código Civil de 2002 a questão ficou solucionada, pois seu artigo 187 é expresso ao prever que o abuso de direito configura ato ilícito:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes. (pág. 206)

No Brasil, entendo que esta possibilidade de recusa de tutela ao ato abusivo (mesmo antes do Código Civil de 2002) encontra base no ordenamento positivo, por decorrer dos princípios consagrados na Constituição de 1988 e da natureza da figura. Porém, a atitude do Fisco no sentido de desqualificar e requalificar os negócios privados somente poderá ocorrer se puder demonstrar de forma inequívoca que o ato foi abusivo porque sua única ou principal finalidade foi conduzir a um menor pagamento de imposto.

Esta conclusão resulta da conjugação dos vários princípios acima expostos e de uma mudança de postura na concepção do

² GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 198-208.

fenômeno tributário que não deve mais ser visto como simples agressão ao patrimônio individual, mas como instrumento ligado ao princípio da solidariedade social. (pág. 208)

Em suma, não há dúvida de que o contribuinte tem o direito, encartado na Constituição Federal, de organizar sua vida da maneira que melhor julgar. Porém, o exercício deste direito supõe a existência de causas reais que levem a tal atitude. A auto-organização com a finalidade predominante de pagar menos imposto configura abuso de direito, além de poder configurar algum outro tipo de patologia do negócio jurídico, como, por exemplo, a fraude à lei. (pág. 228)

Nota-se, assim, que o direito ao planejamento tributário não pode ser absoluto, há que existir uma conformação entre a existência do direito e o modo como se exerceu esse direito, sob pena de incorrer-se em abuso de direito.

Ricardo Lobo Torres, a esse respeito, esclarece que “a proibição da elisão abusiva no campo tributário nada mais é que a especificação do princípio geral, jurídico e moral, da vedação do abuso de direito”.³

A tributação, historicamente, sempre contou com a rejeição do povo. Esse o motivo em função do qual foi fixada, em 1215, a limitação à tributação pela lei. Na Inglaterra de então, os barões e os religiosos procuraram conter o arbítrio do Rei, fixando que não haveria tributação sem lei que a estabelecesse. Mais adiante, a Constituição Norte-Americana de 1787 e a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 reprisaram a limitação. Essa perspectiva, entretanto, sofreu alteração ao longo do tempo. Hoje, a tributação não é mais uma concessão da sociedade em favor do Estado, mas um instrumento da sociedade que tem por finalidade manter uma máquina pública estruturada em favor da própria sociedade. Esse é o sentido do dever fundamental do indivíduo de recolher os tributos devidos. Confira-se, a respeito, o pensamento de Klaus Tipke (“Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva”, Douglas Yamashita, São Paulo, Malheiros, 2002, pág. 13):

O dever de pagar impostos é um dever fundamental. O imposto não é meramente um sacrifício, mas sim uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos. O Direito tributário de um Estado de Direito não é Direito técnico de conteúdo qualquer, mas ramo jurídico orientado por valores. O direito Tributário afeta não só a relação cidadão/Estado, mas também a relação dos cidadãos uns com os outros. É um direito da coletividade.

A Constituição Federal de 1988 caminhou no sentido defendido por Tipke, quando afirma no seu art. 1º que a República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito e estipula como seus fundamentos a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político. A atividade produtiva deve cumprir o seu papel social de importância ao desenvolvimento do país e de fonte de manutenção dos membros da sociedade, mas sem que se sobreponha à cidadania e a dignidade humana.

³ LOBO TORRES, Ricardo. Planejamento Tributário. Elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 20.

O art. 3º da Constituição estipula como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e a marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Para o atingimento desses objetivos é de suma importância os recursos oriundos da tributação, daí que não se pode admitir o planejamento tributário lastreado exclusivamente na liberdade negocial e no respeito às formas, mas com mascaramento dos atos e negócios praticados para disfarçar o real objetivo da operação, unicamente para esquivar-se do pagamento dos tributos.

O pagamento de tributos é a contrapartida à proteção estatal que cada cidadão aspira. Ele tem muita importância para a coletividade e, por isso, pode ser exigido. Não se pode ter uma fixação por direitos, sob o aspecto individualista, esquecendo-se dos deveres, que também são importantes e que cada cidadão deve cumprir em função da posição que ocupa na sociedade.

Cabível assentar, também, que a orientação constitucional e jurisprudencial antes referida não representa novidade em termos internacionais. Nos Estados Unidos da América, meca do capitalismo e do liberalismo, a Suprema Corte, ao apreciar o caso Gregory v. Helvering, já em 1935, reconheceu o direito de planejamento do contribuinte, mas afastou a licitude de operações societárias nas quais presente choque entre a realidade e o artifício formal. Daquele julgado, que tratou de pretensa operação societária isenta do imposto de renda, colhe-se o seguinte excerto da decisão (“Interpretação Econômica do Direito Tributário: o caso Gregory v. Helvering e as doutrinas do propósito negocial (*business purpose*) e da substância sobre a forma (*substance over form*)”, Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy, Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, nº 43, págs. 55 a 62):

Nessas circunstâncias, os fatos falam por eles mesmos e permitem apenas uma única interpretação. O único empreendimento, embora conduzido nos termos do item “b” da seção 112, fora de fato uma forma elaborada e errônea de transposição simulada como reorganização societária, e nada mais. A regra que exclui de consideração o motivo da elisão fiscal não guarda pertinência com a situação presente, porquanto a transação em sua essência não é alcançada pela intenção pura da lei. Sustentar-se de outro modo seria uma exaltação do artifício em desfavor da realidade, bem como retirar da previsão legal em questão qualquer propósito sério. É mantido o julgamento de segunda instância.

Marco Aurélio Greco assevera ainda que “nem tudo o que é lícito é o honesto” e que o “o ordenamento jurídico não se resume à legalidade; ele contempla também mecanismos em última análise de neutralização de esperteza”, fazendo

*parte daquilo que Tércio Sampaio Ferraz Júnior denomina de **regras de calibração do ordenamento**. Ou seja, os textos legais dão as peças do sistema jurídico, mas para que funcionem*

*coordenadamente precisam ser calibradas, ajustadas.*⁴ (grifo nosso)

Sobre o tema, Ricardo Lobo Torres conclui que

*No direito tributário o mais importante para a Administração é requalificar o ato abusivo, sem anulá-lo em suas consequências no plano das relações comerciais ou trabalhistas.[...] Na elisão, afinal de contas, ocorre um abuso na subsunção do fato à norma tributária; como lembra Paul Kirchhof, a elisão é sempre uma subsunção malograda [...] Cabe à Administração Tributária, conseqüentemente, corrigir a subsunção malograda, requalificando o fato de acordo com a interpretação correta da regra de incidência.*⁵

Discorrendo sobre o tema planejamento tributário, Greco assim se manifesta:

Recordando: na primeira fase, predomina a liberdade do contribuinte de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, salvo simulação; na segunda fase do ainda predomina a liberdade de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, porém nela o planejamento é contaminado não apenas pela simulação, mas também pelas outras patologias do negócio jurídico, como o abuso de direito e a fraude à lei.

*Na terceira fase, acrescenta-se um outro ingrediente que é o princípio da capacidade contributiva que – por ser um princípio constitucional tributário – acaba por eliminar o domínio da liberdade, para temperá-la com a solidariedade social inerente à capacidade contributiva.*⁶ (grifo nosso)

Salienta ainda o doutrinador que a capacidade contributiva é uma norma programática “possuindo caráter positivo em todos os momentos da atividade de concreção dos preceitos constitucionais: legislação, execução e jurisdição. **É a afirmação de que a eficácia jurídica alcança os intérpretes e aplicadores do Direito e não apenas o legislador**”⁷ (grifo nosso). Acrescenta ainda que se tratam de instrumentos de controle do abuso de direito, fraude à lei e outras patologias dos negócios jurídicos, uma vez que negariam a eficácia de regramentos constitucionais.⁸

O Supremo Tribunal Federal já vêm se manifestando nesse sentido, como é possível observar no voto do Ministro Carlos Velloso no julgamento do RE nº 227.832-1 DJ de 28.06.2002), cujo excerto transcreve-se a seguir:

[...] a interpretação puramente literal e isolada do §3º do art. 155 da Constituição Federal levaria ao absurdo, conforme linhas atrás registramos, de ficarem excepcionadas do princípio inscrito no art. 195, caput, da mesma Carta – “a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e

⁴ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 231.

⁵ LOBO TORRES, Ricardo. Planejamento Tributário. Elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 25.

⁶ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 319.

⁷ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 343.

⁸ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 344.

indireta, nos termos da lei...” – empresas de grande porte, as empresas de mineração, as distribuidoras de derivados de petróleo, as distribuidoras de eletricidade e as que executam serviços de telecomunicações – o que não se coaduna com o sistema da Constituição, e ofensiva, tal modo de interpretar isoladamente o § 3º do art. 155, a princípios constitucionais outros, como o da igualdade (C.F., artigo 5º e artigo 150, II) e da capacidade contributiva.

A respeito da colisão entre liberdade de iniciativa e solidariedade, Greco, em excepcional análise sobre o tema, conclui:

[...] quando se diz que é preciso tributar segundo a capacidade contributiva, também é preciso ponderar não ser adequado transformar a capacidade contributiva num valor absoluto que atrole a legalidade e a tipicidade. [...]

*Minha concepção ideológica é de que sempre haverá de ponderar os dois conjuntos de valores; ou seja, para mim o ponto de partida é o de que ambos devem estar sentados à mesa para dialogar. Vale dizer, não é a rigor um “ponto” de partida, mas uma “dualidade” de partida. Não há caso que não envolva dois tipos de valores. Isso está escrito com todas as letras no artigo 3º, I, da Constituição de 1988 – quando formula **os objetivos do Estado brasileiro** – ao estabelecer que **um deles é o de construir uma sociedade livre, justa e solidária**. Formulação linguística muito feliz, pois coloca numa ponta a liberdade (típica do Estado de Direito) e, na outra ponta, a solidariedade (típica do Estado Social) e entre elas a justiça que resultará da ponderação das duas. Ou seja, **só vamos ter justiça se e quando houver ponderação entre os valores liberdade e solidariedade.**⁹ (grifo nosso)*

Portanto, as alegações da Recorrente quanto à ausência de normas para o procedimento adotado pela Fiscalização, ou possíveis infringências da autoridade fiscal aos princípios da legalidade e da livre iniciativa, mostram-se superadas, quer pela doutrina, quer pela jurisprudência do Pretório Excelso. Também não há que se falar em desconsideração da personalidade jurídica ou de atos jurídicos. O que houve, na prática, foi uma requalificação dos atos realizados pelo contribuinte, prática adotada como regra de calibração do sistema (conforme Tércio Sampaio Ferraz Júnior), ou de “neutralização de esperteza”, nas palavras de Marco Aurélio Greco.

Desse modo, conforme comprovado pela Fiscalização, o que se verifica é que houve transferência de resultados da Recorrente para Rodo Centro. A doutrina já se posicionou sobre a matéria.

Greco¹⁰ trata o tema com a maestria peculiar:

Operação Estruturadas em Sequência

⁹ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 53-54.

¹⁰ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 462-476.

Sob esta denominação estão as step transactions, vale dizer, aquelas sequências de etapas em que cada uma corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial encadeado com o subsequente para obter determinado efeito fiscal mais vantajoso. Neste caso, cada etapa só tem sentido se existir a que lhe antecede e se for deflagrada a que lhe sucede.

Uma operação estruturada indica a existência de um objetivo único, predeterminado à realização de todo o conjunto. E mais, indica a existência de uma causa jurídica única que informa todo o conjunto. Nestes casos, cumpre examinar se há motivos autônomos, ou não, pois se estes inexistirem, o fato a ser enquadrado é o conjunto e não cada uma das etapas. (p. 462)

Uso de Sociedades

[...] o elemento relevante quando estamos perante uma pessoa jurídica não é apenas a sua existência formal (no registro competente etc.); tão importante ou até mais – em matéria tributária – é a identificação do empreendimento que justifica sua existência. A criação de uma pessoa jurídica tem sentido na medida em que corresponda à vestimenta jurídica de determinado empreendimento econômico ou profissional. A ideia de empresa é o núcleo a ser perquirido. (vide a importância que o Código Civil dá à noção de empresa – artigos 966 e segs.). (p. 468/469)

Conduit companies

A primeira situação a observar é das chamadas conduit companies (empresas-veículos ou de passagem) em que uma pessoa jurídica é criada apenas para servir como canal de passagem de um patrimônio ou de dinheiro sem que tenha efetivamente outra função dentro do contexto. (p. 470)

Deslocamento da Base Tributável

Outro aspecto a ser considerado é o do deslocamento da base tributável para sociedades que se encontrem em situação tributariamente mais favorável.

O deslocamento de base tributária para outra pessoa jurídica que se encontra em regime tributário comparativamente mais vantajoso é elemento que merece especial atenção; aliás, já foi objeto de exame pelo antigo Tribunal Federal de Recursos ao ensejo da mencionada Apelação Cível nº 115.478-RS (julgada em 18.02.87, Rel. Min. Américo Luz). Neste processo, além de outras considerações, encontra-se no relatório do acórdão o seguinte aspecto:

“O que existiu foi na realidade transferência de receita representada pela diferença de preços nas transações entre a autora e as demais empresas, pois a receita que não se realizou foi realizada pelas demais empresas, ainda que sob regime de determinação diferente.”

Este é o ponto a considerar, pois – dependendo das circunstâncias do caso concreto – pode configurar fraude à lei tributária. (p. 475/476) (grifos nossos)

Por oportuno, convém transcrever excerto do voto do Relator Paulo Cortez no acórdão nº 143795 da extinta Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, citando voto da Conselheira Sandra Faroni:

A mais moderna corrente doutrinária entende que a ótica da análise não deve ser sob o ângulo da licitude ou ilicitude [...], mas sim da oponibilidade dos seus efeitos ao fisco. O conceito de legalidade a ser observado não tem sentido estrito de corresponder à conduta que esteja de acordo com os preceitos específicos da lei, mas sim um sentido amplo, de conduta que esteja de acordo com o Direito, que abrange, além da lei, os princípios jurídicos.

Tal entendimento, inclusive, encontra-se hoje positivado na Lei nº 9.784/99 – Lei do Processo Administrativo, quem seu art. 2º, inciso I, impõe que a Administração deve atuar conforme “a Lei e o Direito”. Maria Helena Diniz, ao tratar sobre o assunto, conclui que “as normas são partes de um âmbito maior, que é o direito; sendo assim, não esgotam a totalidade jurídica nem podem identificar-se com ela.”¹¹

No mesmo sentido, assevera Marcos Vinícius Neder:

*A interpretação deste dispositivo leva, portanto, ao entendimento que, para o processo administrativo, a lei não é a única fonte. O agente deve cumprir a lei com a observância de todo o ordenamento jurídico. Assim, pode-se inferir a possibilidade do emprego de diversos veículos normativos, tais como: regulamentos, atos normativos, jurisprudência dos tribunais, costumes e **princípios** gerais do Direito para preenchimento de lacunas na lei processual no âmbito do processo administrativo”.¹²(grifo nosso)*

No caso concreto constata-se que as operações desenvolvidas pela Recorrente e seus funcionários foram contabilizadas como sendo receitas de Roda Centro com o evidente intuito de transferir a base tributável para uma empresa em situação tributária mais favorável.

Conforme se observa, os pontos destacados por Greco ressaltam aos olhos no caso concreto, pois as operações perpetradas pela Recorrente foram estruturadas em sequência, possibilitando, ao final, que fossem disponibilizados maiores lucros aos seus sócios, às custas de uma menor tributação, obtida, frise-se em total descompasso com o Direito. Ou seja, utilizou-se de sociedade de passagem que se encontrava em situação tributariamente mais favorável com único intuito de deslocar a base tributável para essa sociedade e, conseqüentemente, reduzir a tributação incidente sobre as receitas auferidas pela Recorrente.

Na mesma linha de raciocínio desenvolvida, trata-se, aqui, do exame de operações realizadas em sequência, cujos fatos, *de per se*, não denotam qualquer infração, mas,

¹¹ DINIZ, Maria Helena. AS LACUNAS DO DIREITO. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 72.

¹² NEDER, Marcos Vinícius. LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei n. 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 32-33.

em seu conjunto, demonstram inequivocamente que o único propósito comercial das operações foi diminuir a carga tributária incidente sobre as receitas efetivamente auferidas pela Recorrente.

Frise-se: não se está afirmando que não se pode abrir uma nova empresa do grupo, optante pelo lucro presumido, para desempenhar determinada atividade, desde que, de fato, essa nova empresa passe efetivamente a operar e realize as operações que dão origem às receitas por ela registradas. Contudo, não é o que ocorreu no caso concreto, no qual as receitas oferecidas à tributação por Rodo Centro tiveram origem em atividades desenvolvidas por pela Recorrente.

Destaque-se ainda que, como a contabilização de despesas em Rodo Centro em nada diminuiria sua carga tributária, uma vez que optantes pelo lucro presumido¹³, houve transferência deliberada de receitas e despesas/custos entre essa e a Recorrente. Tal fato, por si só, já denota o caráter abusivo do procedimento adotado pela Recorrente, infringindo, inclusive, aspectos contábeis básicos, como o da confrontação entre despesas e receitas (regime de competência) e o período de apuração: ora, as despesas devem ser reconhecidas na demonstração do resultado com base na associação direta entre elas e os correspondentes itens de receita¹⁴. Obviamente, tal princípio contábil deve ser aplicado levando-se em conta outro pilar mestre da ciência contábil: o princípio da Entidade¹⁵. Não há como dissociar receitas e as despesas correspondentes. Segregá-las em Entidades distintas, sobretudo, fere de morte a lógica de todo o sistema. E foi isso que a Recorrente colocou em prática ao manter as despesas em sua contabilidade - reduzindo o resultado do período - e, ao mesmo tempo, transferir as receitas correspondentes a essas mesmas despesas para o resultado de Rodo Centro.

O acórdão recorrido, ainda, analisa diversos aspectos da ausência de estrutura da empresa tributada pelo lucro presumido.

Convém, neste momento, discorrer acerca do conceito de empresa.

A conceituação jurídica de empresa, parte da noção econômica, que se vincula à ideia central da organização dos fatores da produção (capital, trabalho, insumos e tecnologia para a realização de uma atividade econômica). Desse modo, pode-se afirmar que a

¹³ Conforme já salientado, no Lucro Presumido as bases de cálculo de IRPJ e CSLL dependem única e exclusivamente dos valores de receita bruta e acréscimos, ou seja, o montante de custos e despesas não implica qualquer modificação nas bases de cálculo desses tributos.

Ao mesmo tempo, a opção pelo Lucro Presumido impõe, como regra, a tributação do PIS e da Cofins na sistemática cumulativa. Nesse caso, como não há direito ao cálculo de créditos, a existência ou não de despesas e custos também não alterará o valor devido a título dessas contribuições.

¹⁴ Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) - Pronunciamento Conceitual Básico. Item 95.

¹⁵ Nesse sentido dispõe a Resolução CFC nº 750/1993, com as alterações da Resolução CFC nº 1282/2010:

Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por conseqüência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único – O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

empresa consiste na unidade produtora cuja tarefa é combinar fatores de produção com o fim de oferecer ao mercado bens ou serviços, não importando qual o estágio da produção.¹⁶

No Direito italiano – com forte influência para o Direito Comercial pátrio–, o Código Civil de 1942 adotou a Teoria da Empresa para definir o campo de aplicação do Direito Comercial. Todavia, a legislação italiana não formulou um conceito jurídico sobre o que seja empresa, restando à doutrina fazê-lo. Nesse sentido, destaca-se a teoria dos perfis da empresa elaborada por Alberto Asquini.¹⁷

Ao analisar o Código Civil italiano, Asquini concluiu pela diversidade de perfis no conceito, de forma a compreender a empresa como “um fenômeno jurídico poliédrico, o qual tem sob o aspecto jurídico não um, mas diversos perfis em relação aos diversos elementos que ali concorrem”. Os perfis de empresa por ele identificados são os seguintes: subjetivo, funcional, objetivo ou patrimonial e corporativo.

O **perfil subjetivo** identifica a empresa com a figura do **empresário**, cujo conceito é fornecido pelo artigo 2.084 do Código Civil Italiano (bastante semelhante ao artigo 966 de nosso Código Civil) como “aquele que exercita profissionalmente atividade econômica organizada com o fim da produção e da troca de bens ou serviços”. O **perfil funcional** identifica empresa com atividade empresarial, ou seja, ela (empresa) seria compreendida como um conjunto de atos tendentes a organizar os fatores da produção para a distribuição ou produção de certos bens ou serviços.

Por sua vez, o **perfil objetivo ou patrimonial** identificaria a empresa com o conjunto de bens destinado ao exercício da atividade empresarial, ao passo que, de acordo com o **perfil corporativo**, seria “aquela especial organização de pessoas que é formada pelo empresário e por seus prestadores de serviço, seus colaboradores (...) um núcleo social organizado em função de um fim econômico comum”. Quanto a esse último perfil (corporativo), verifica-se que ele foi desconsiderado doutrinariamente, por lastrear-se não com fundamento em dados objetivamente apreciáveis, mas tão somente na ideologia fascista, fortemente marcante na elaboração do Código Civil italiano de 1942.

A utilidade dessa teoria reside no fato de que, à exceção do perfil corporativo – de natureza eminentemente político-ideológica –, os perfis restantes demonstram três realidades intimamente ligadas, e muito importantes na teoria da empresa: a empresa (perfil funcional), o empresário (perfil subjetivo) e o estabelecimento empresarial (perfil objetivo ou patrimonial).

No ordenamento jurídico nacional, o Direito de Empresa encontra-se atualmente previsto nos artigos 966 a 1.195 do Código Civil.

Com base nos ensinamentos de Asquini pode-se afirmar, portanto, que empresa é a atividade econômica organizada de produção ou circulação de bens ou serviços, equivalendo ao perfil funcional da teoria do citado doutrinador italiano.

¹⁶ NUSDEO, Fábio. Curso de Economia: Introdução ao Direito Econômico. 6ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

¹⁷ ASQUINI, Alberto. Perfis de Empresa. Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro n. 104. Trad. Fábio Konder Comparato. São Paulo: Revista dos Tribunais, out.-dez. 1996, p. 109-126. Com base nesse texto foi formulada a exposição no material de apoio sobre o tema “Perfis de Empresa”.

Por atividade entende-se o conjunto de atos destinados a uma finalidade comum, não bastando, portanto, a ocorrência de um ato isolado para a caracterização de empresa. Faz-se necessária, para tanto, a realização de uma sequência de atos dirigidos a uma mesma finalidade, que, em razão do caráter econômico apresentado, exige que ela tenha o condão de criar novas utilidades, novas riquezas, afastando-se, desse modo, as atividades de mero gozo. Essa criação de novas riquezas abrange a transformação de matéria-prima (indústria), bem como também a atividade de intermediação na circulação de bens (comércio em sentido estrito).

A economicidade da atividade empresarial impõe que ela deva ser dirigida ao mercado, o que significa dizer que ela deve destinar-se à satisfação de necessidades alheias, de maneira que o titular da atividade deve ser diverso do destinatário último do produto ou do serviço. Nesse contexto, não caracteriza empresa a atividade daquele que cultiva ou fabrica para o próprio consumo. A finalidade perseguida pela atividade empresarial é o lucro (busca de excedente econômico para o fim de acumulação).

Outro traço característico da empresa consiste na **organização dos fatores da produção**, pois o fim lucrativo de criação de novas riquezas pressupõe atos coordenados, inter-relacionados e programados para a consecução de tal objetivo. Essa organização pode variar de acordo com as necessidades da atividade explorada, sendo que os fatores de produção tradicionalmente são divididos em: a) capital; b) trabalho ou mão-de-obra; c) tecnologia; e d) matéria-prima.

Fábio Ulhôa Coelho diz que na ausência de um desses fatores não se fala mais em organização. Isso significa que, faltando apenas um dos quatro fatores, não há organização e, conseqüentemente, não se pode falar em empresário. Por exemplo: um bar ou armazém cujo atendimento é feito apenas pelos proprietários, sem utilização de mão de obra, será uma sociedade simples. Isso implica que, faltando apenas um dos quatro fatores, não há organização e, conseqüentemente, não se pode falar em empresa.

Contudo, a doutrina e a jurisprudência dominantes sustentam que, se a natureza da atividade realizada prescindir na sua organização de um desses quatro fatores (por exemplo, força de trabalho), não há que se falar em descaracterização da atividade de empresa, desde que presentes e organizados os fatores de produção imprescindíveis para a consecução da atividade especificamente considerada.

No caso concreto, constata-se com clareza que Rodo Centro não preenche os requisitos necessários para se enquadrar como uma empresa. Desenvolver suas atividades sem qualquer estrutura operacional e praticamente sem dispor de mão de obra é algo inimaginável, mormente na atividade supostamente por ela desempenhada (transporte de cargas). Ainda que se considere a situação narrada pela Recorrente, far-se-ia necessário um mínimo existencial que, em nenhum momento, há indícios de ter existido. Observa-se, isso sim, a ausência da organização de seus fatores de produção a fim de desempenhar suas funções visando ao lucro. O lucro, na realidade, advém de operações que deveriam ter sido tributadas pela Recorrente, mas que, por conta de uma série de atos, sem qualquer propósito negocial, foram deslocadas para Rodo Centro com intuito deliberado e artificial de diminuir a carga tributária sobre operações da Recorrente.

Merece ainda, no caso concreto, analisar quem se desincumbiu do respectivo ônus probatório.

Em primeiro lugar, faz-se necessário discorrer sobre a força probatória dos indícios. Sabe-se que os indícios e presunções constituem prova. Já no art. 136 do antigo Código Civil previa-se que os indícios são substratos fáticos que formam a presunção.

Gilberto de Ulhôa Canto (Presunções no Direito Tributário, Resenha Tributária, São Paulo, 1991, p. 3/4) ensina:

Na presunção toma-se como sendo a verdade de todos os casos aquilo que é a verdade da generalidade dos casos iguais, em virtude de uma lei de freqüência ou de resultados conhecidos, ou em decorrência da previsão lógica do desfecho. Porque na grande maioria das hipóteses análogas, determinada situação se retrata ou define de um certo modo, passa-se a entender que desse mesmo modo serão retratadas e definidas todas as situações de igual natureza. Assim, o pressuposto lógico da formulação preventiva consiste na redução, a partir de um fato conhecido, da conseqüência já conhecida em situações verificadas no passado; dada a existência de elementos comuns, conclui-se que o resultado conhecido se repetirá. Ou, ainda, infere-se o acontecimento a partir do nexu causal lógico que o liga aos dados antecedentes.

Já Moacyr Amaral Santos (Primeiras Linhas de Direito Processual Civil, 2º volume, 3ª ed., São Paulo, Ed. Saraiva, 1977, p. 436/437), assim leciona:

[...] prova é a soma dos fatos produtores da convicção, apurados no processo.

A prova indireta é o resultado de um processo lógico. Na base desse processo está o fato conhecido. O fato conhecido, o indício, provoca uma atividade mental, por via da qual poder-se-á chegar ao fato desconhecido, como causa ou efeito daquele. O resultado positivo dessa operação será uma presunção [...]

Um dos maiores especialistas sobre provas no Direito Processual Civil brasileiro – Darci Guimarães Ribeiro – assim se manifesta sobre os indícios:

Nas presumptiones hominis, também conhecidas por simples, comuns ou de homem, e que, para os criminalistas, chamam-se indícios e, para os ingleses, denominam-se circunstâncias, o raciocínio dedutivo é feito pelo homem. Aqui, o legislador não quis legalmente presumir o fato desconhecido, deixando, em especial, ao juiz fazer o raciocínio necessário, a fim de chegar à descoberta do fato desconhecido, utilizando a experiência comum ou técnica, a fim de obter o convencimento necessário. [...] Enquanto as presunções legais servem para dar segurança a certas situações de ordem social, política, familiar e patrimonial, as presunções feitas pelo homem-juiz cumprem uma função exclusivamente processual, porque estão diretamente ligadas ao princípio da persuasão racional da prova, contido no art. 131 do CPC. [...] Seu campo de atuação é vastíssimo, tanto no processo civil quanto no processo penal, máxime para apreender os

*conceitos de simulação, dolo, fraude, má-fé, boa-fé, intenção de doar, pessoa honesta, etc.*¹⁸

Corroborando essas teses, a jurisprudência administrativa segue a mesma direção:

MEIOS DE PROVA - A omissão de receitas, quando sua prova não estiver estabelecida na legislação fiscal, pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive presuntiva com base em indícios veementes, sendo livre a convicção do julgador. (Acórdão nº 105-4.032/90, 1º Conselho de Contribuintes, Publicado em 14/09/90).

Observe-se o que diz Paulo Celso B. Bonilha (Da prova no Processo Administrativo Tributário, Dialética, São Paulo, 1997, p. 92):

Sob o critério do objeto, nós vimos que as provas dividem-se em diretas e indiretas. As primeiras fornecem ao julgador a idéia objetiva do fato probando. As indiretas ou críticas, como as denomina CARNELUTTI, referem-se a outro fato que não o probando e que com este se relaciona, chegando-se ao conhecimento do fato por provar através de trabalho de raciocínio que toma por base o fato conhecido. Trata-se, assim, de conhecimento indireto, baseado no conhecimento objetivo do fato base, “factum probatum”, que leva à percepção do fato por provar (“factum probandum”), por obra do raciocínio e da experiência do julgador.

Desse modo, pode-se afirmar que indício é o fato conhecido do qual se parte para o desconhecido e que assim é definido por Moacyr Amaral dos Santos (*op.cit.*):

Assim, indício, sob o aspecto jurídico, consiste no fato conhecido que, por via do raciocínio, sugere o fato probando, do qual é causa ou efeito.

Evidencia-se, portanto, que o indício é a base objetiva do raciocínio ou atividade mental por via do qual poder-se-á chegar ao fato desconhecido. Se positivo o resultado, trata-se de uma presunção.

Sobre o tema, evoca-se o voto vencedor do acórdão nº CSRF/01-02.743, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que toma por base a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

Indícios de omissão de receitas é que não faltam. A propósito, como relembra o preclaro mestre Hely Lopes Meirelles, o Egrégio Supremo Tribunal Federal já decidiu que “indícios vários e concordantes são prova”, com o que, de plano, este relator poderia dar o assunto por encerrado. (STF, RTJ 52/140 apud Hely Lopes Meirelles in Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo, Malheiros, 22ª ed., 1997, p. 97.)

¹⁸ RIBEIRO, Darci Guimarães. Provas Atípicas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998, p. 103.

Oportuna, neste ponto, a lição de Maria Rita Ferragut (Evasão fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação, Revista Dialética de Direito Tributário nº 67, Dialética, São Paulo, 2001, p. 119/120), ao tratar da força probatória das presunções e indícios, bem como da imperatividade de seu uso na esfera tributária:

É a comprovação indireta que distingue a presunção dos demais meios de prova (exceção feita ao arbitramento, que também é meio de prova indireta), e não o conhecimento ou não do evento. Com isso, não se trata de considerar que a prova direta veicula um fato conhecido, ao passo que a presunção um fato meramente presumido. Só a manifestação do evento é atingida pelo direito e, portanto, o real não tem como ser alcançado de forma objetiva: independentemente da prova ser direta ou indireta, o fato que se quer provar será ao máximo jurídica certo e fenomenicamente provável. É a realidade impondo limites ao conhecimento.

Com base nessas premissas, entendemos que as presunções nada ‘presumem’ juridicamente, mas prescrevem o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta. Faticamente, tanto elas quanto as provas diretas (perícias, documentos, depoimentos pessoais etc.) apenas “presumem”.

O conjunto de indícios e presunções é chamado pela doutrina de prova indireta. Sobre o tema, Antônio da Silva Cabral (*Processo Administrativo Fiscal*, Ed. Saraiva, São Paulo, 1993, página 305) assim se pronunciou:

Valor da prova indireta. Em direito fiscal conta muito a chamada prova indireta. Conforme consta do Ac. CSRF/01-0.004, de 26/10/79, ‘A prova indireta é feita a partir de indícios que se transformam em presunções. Constitui o resultado de um processo lógico, em cuja base está um fato conhecido (indício), prova que provoca atividade mental, em persecução do fato conhecido, o qual será causa ou efeito daquele. O resultado desse raciocínio, quando positivo, constitui a presunção.

Sobre o tema, prossegue o mesmo autor (*Op. cit.*, página 312):

O julgador de uma causa não esteve em contato com os fatos, não conheceu as circunstâncias e as pessoas que atuaram. Tudo isso é dado no processo e ele procura, manipulando as provas, chegar ao verdadeiro conhecimento dos fatos para, depois, aplicar a norma. Como todo ser humano que se debruça sobre os fatos, tem ele de valer-se por vezes, da experiência adquirida com o trato da coisa pública. As presunções e os indícios servem, pois, para o julgador chegar à verdade dos fatos.

Alberto Xavier (*Do Lançamento – Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário*, editora Forense, 1998, pág. 133), quando analisa o lançamento, assim se manifesta:

Nos casos em que não existe ou é deficiente a prova direta pré-constituída, a Administração fiscal deve também investigar livremente a verdade material. É certo que ela não dispõe agora de uma base probatória fornecida diretamente pelo contribuinte

ou por terceiros; e por isso deverá ativamente recorrer a todos os elementos necessários à sua convicção.

Tais elementos serão, via de regra, constituídos por provas indiretas, isto é, por fatos indiciantes, dos quais se procura extrair, com o auxílio de regras de experiência comum, da ciência ou da técnica, uma ilação quanto aos fatos indiciados. A conclusão ou prova não se obtém diretamente, mas indiretamente, através de um juízo de relação normal entre o indício e o tema prova. Objeto de prova em qualquer caso são os fatos abrangidos na base de cálculo (principal ou substitutiva) prevista na lei: só que no caso a verdade material se obtém de um modo direto e nos outros de um modo indireto fazendo intervir ilações, presunções, juízos de probabilidade ou de normalidade. Tais juízos devem ser, contudo, suficientemente sólidos para criar no órgão de aplicação do direito a convicção da verdade.

Como visto, os indícios, ou fatos conhecidos, são as bases para construção da prova. No caso concreto, a Fiscalização demonstrou de forma inequívoca uma série de fatos e apontou como única finalidade a transferência da base tributável para uma empresa em situação tributária mais favorável. Todos os indícios coligidos possuem consistência e vínculo com a infração apontada.

Constata-se assim, que a Fiscalização reuniu farto arcabouço probatório. Inúmeros foram os indícios colacionados pela autoridade fiscal: a ausência de estrutura de Rodo Centro, a comprovação de que receitas registradas por Rodo Centro no lucro presumido referem-se a serviços prestados pela Recorrente, em seus caminhões dirigidos por seus funcionários, manutenção de custos e despesas na Recorrente – tributada com base no lucro real e transferência das receitas para Rodo Centro, optante pelo lucro presumido, ausência de funcionários em Rodo Centro, endereços comuns e falta total de estrutura operacional de Rodo Centro, dependência financeira da Recorrente em relação à Rodo Centro, quer por meio de mútuos, quer pelo retorno de recursos à Recorrente via sócios após a distribuição de “lucros” de Rodo Centro. Portanto, constatando-se que as receitas registradas pela Recorrente e por Rodo Centro pertencem, de fato, somente à primeira, nela devem ser tributadas, conforme concluiu a autoridade fiscal, inclusive deduzindo-se os valores declarados por Rodo Centro.

E, reforce-se, contra os fatos, nada opôs a Recorrente. Em suas peças de defesa chegou a tecer alegações quanto a questões mercadológicas que demonstrariam o propósito comercial. Contudo, limitou-se a argumentar, sem trazer qualquer elemento que comprovasse suas alegações.

Tal ponto merece destaque. Sobre motivação da operação e seu ônus probatório, Greco assim se manifesta:

Exame do contexto

Examinar o contexto da operação realizada implica examinar seus antecedentes e consequentes, onde se encontram, respectivamente o motivo e a finalidade do ato ou negócio. Motivo da operação deve ser uma razão prévia e real, enquanto finalidade da operação deve predominantemente não tributária. Sublinhe-se que esta finalidade (ou a intenção acima referida) é

a objetiva, que resulta dos fatos e das condutas; não se trata de uma finalidade ou intenção subjetiva que estaria na mente das pessoas.

*Motivo que não seja real e prévio à operação, assim como finalidade exclusiva ou predominantemente tributária são razões que fragilizam, ou mesmo contaminam, planejamentos tributários feitos.*¹⁹

Distribuição do ônus da prova

Em operações de planejamento tributário, contribuinte e Fisco podem ser chamados a prova fatos relevantes para a conclusão que postulam.

Do lado do contribuinte, na medida em que motivo e finalidade passam a ser relevantes para a oponibilidade da operação e de seus efeitos ao Fisco, dele espera-se uma justificativa do porquê e do para quê realizou a operação. Se o contribuinte não justificar o que fez, isto não é suficiente para autorizar o Fisco a cobrar, mas sua posição na discussão se fragiliza pois, se não explica o motivo e a finalidade, abre-se maior espaço para o Fisco caminhar na construção da sua qualificação dos fatos.

Como provar

*[...] a falta de inerência, de relevância (entre motivo e operação), ou a falta de pertinência (entre operação e finalidade) bem como a falta de congruência entre os três elementos é um indicador de a operação apresentada pelo contribuinte não ser aquela que resulta dos textos e das condutas, mas o que realmente existiu foi outra operação, esta sim que atende a outra estrutura de inerência, relevância, pertinência e congruência.*²⁰*(grifo nosso)*

Impende-se frisar os ensinamentos de Marco Aurélio Greco: a motivação e a finalidade dos atos necessitam ser comprovadas pelo próprio contribuinte, desde que a Fiscalização tenha trazido elementos que demonstrem que a motivação e a finalidade mostrem-se preponderantemente fiscais. A Fiscalização, sem sombra de dúvidas, cumpriu com sua parte. Caberia à Recorrente fazer a sua.

Nesse contexto, conclui-se que competia ao contribuinte provar a veracidade do que afirmou, nos termos da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 (texto legal que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal), art. 36:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.

¹⁹ GRECO, Marco Aurélio. A Prova no Planejamento Tributário. In: NEDER, Marcos Vinícius, DINIZ DE SANTI, Marcos e FERRAGUT, Maria Rita (coords). A Prova no Processo Tributário. São Paulo, Dialética, 2010, p. 200.

²⁰ GRECO, Marco Aurélio. A Prova no Planejamento Tributário. In: NEDER, Marcos Vinícius, DINIZ DE SANTI, Marcos e FERRAGUT, Maria Rita (coords). A Prova no Processo Tributário. São Paulo, Dialética, 2010, p. 201.

No mesmo sentido dispõe os art. 373 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (CPC/2015, em consonância com o art. 333 do CPC/1973):

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Corroborando tal tese, convém transcrever jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

Allegare nihil et allegatum non probare paria sunt — nada alegar e não provar o alegado, são coisas iguais. (Habeas Corpus nº 1.171-0 — RJ, R. Sup. Trib. Just., Brasília, a. 4, (39): 211-276, novembro 1992, p. 217)

Alegar e não provar significa, juridicamente, não dizer nada. (Intervenção Federal Nº8-3 — PR, R. Sup. Trib. Just., Brasília, a. 7, (66): 93-116, fevereiro 1995. 99)

RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA - APOSENTADORIA - NEGATIVA DE REGISTRO - TRIBUNAL DE CONTAS - ATOS ADMINISTRATIVOS NÃO COMPROVADOS - ART.

333, INCISO II, DO CPC - PAGAMENTO DOS PROVENTOS DE NOVEMBRO/96 E DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO DAQUELE MESMO ANO - IMPOSSIBILIDADE - SÚMULAS 269 E 271 DA SUPREMA CORTE - 1. O ônus da prova incumbe ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (art. 333, II, do Código de Processo Civil). Incumbe às Secretarias de Educação e da Fazenda a demonstração de que a professora havia sido notificada da suspensão de sua aposentadoria. (STJ - ROMS 9685 - RS - 6ª T. - Rel. Min. Fernando Gonçalves -DJU 20.08.2001 - p. 00538)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - IMPOSTO DE RENDA - VERBAS INDENIZATÓRIAS - FÉRIAS E LICENÇA-PRÊMIO - NÃO INCIDÊNCIA - COMPENSAÇÃO - AJUSTE ANUAL - ÔNUS DA PROVA - O ônus da prova incumbe ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito e ao réu quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Cabe ao contribuinte comprovar a ocorrência de retenção na fonte do imposto de renda incidente sobre verbas indenizatórias e à Fazenda Nacional incumbe a prova de eventual compensação do imposto de renda retido na fonte no ajuste anual da declaração de rendimentos. Recurso provido. (STJ - REsp 229118 - DF - 1ª T. - Rel. Min. Garcia Vieira -DJU 07.02.2000 - p. 132)

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - EMBARGOS DO DEVEDOR - NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO - IMPRESCINDIBILIDADE - ÔNUS DA PROVA - 1. Imprescindível a notificação regular ao contribuinte do

imposto devido. 2. Incumbe ao embargado, réu no processo incidente de embargos à execução, a prova do fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (CPC, art. 333, II). 3. Recurso especial conhecido e provido. (STJ -REsp 237.009 - (1999/0099660-7) - SP - 2ª T. - Rel. Min. Francisco Peçanha Martins - DJU 27.05.2002 - p. 147)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - IRPF - REPETIÇÃO DE INDÉBITO - VERBAS INDENIZATÓRIAS - RETENÇÃO NA FONTE - ÔNUS DA PROVA - VIOLAÇÃO DE LEI FEDERAL CONFIGURADA - DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA - SÚMULA 13/STJ - PRECEDENTES - Cabe ao autor provar que houve a retenção do imposto de renda na fonte, por isso que é fato constitutivo do seu direito; ao réu competia a prova de eventual compensação na declaração anual de rendimentos dos recorrentes, do imposto de renda retido na fonte, fato extintivo, impeditivo ou modificativo do direito do autor - Incidência da Súmula 13 STJ - Recurso especial conhecido pela letra a e provido. (STJ -RESP 232729 - DF - 2ª T. - Rel. Min. Francisco Peçanha Martins -DJU18.02.2002 - p. 00294)

Cumpre ressaltar ainda que as normas citadas pela Recorrente não abrigam aqueles que se posicionam artificialmente diante delas. Nada impede que os contribuintes busquem formas de pagar menos tributos, mas o procedimento deve estar dentro daquilo que é autorizado pelo ordenamento jurídico, mas sem o desvirtuamento dos atos praticados para o atingimento desses objetivos, como é o caso dos autos. De igual forma, o princípio da livre iniciativa insculpido na Constituição Federal não possui o condão de transformar os fatos efetivamente ocorridos.

A fim de se evitar posteriores questionamentos, convém ainda abordar se é necessária a descrição do conceito jurídico em que se enquadram determinados fatos. Marco Aurélio Greco assim expôs sobre o tema:

[...] o foco da prova neste campo não é determinado conceito jurídico que expresse uma patologia do negócio jurídico. Ou seja, o foco da prova no planejamento tributário não é a simulação, a fraude à lei ou o abuso em si mesmos considerados. O reconhecimento da existência de um caso de simulação, fraude ou abuso será decorrência de uma prova anteriormente produzida que estará focada no caso em si, naquilo que ocorreu em função da conclusão que se extrair a partir disto, então, será possível afirmar ter ou não ocorrido a patologia do negócio jurídico.

Por isso, pouco ajuda iniciar o debate sobre a prova pensando numa das patologias. Ao contrário, pensar nelas ofusca a análise e lança na bruma exatamente aquilo que deve ser o núcleo da preocupação nessa análise. Em suma, o tema da prova

*no planejamento tributário não é um debate “conceitual” ligado às patologias.*²¹ (grifo nosso)

[..]

Provar o que não está escrito

*O primeiro ponto sensível é ter bem nítido que aquilo que deve ser provado é que não está escrito. Objeto da prova no planejamento tributário transcende o texto escrito.*²²

[...]

Provar o ocorrido

O segundo ponto consiste em determinar o que ocorreu, se aquilo descrito no texto ou se outro evento.

*A prova direta de que teria ocorrido evento diverso daquele descrito no texto raramente existe. É uma exceção. Pode existir a prova direta de alguns elementos ou aspectos de algo mais amplo, mas a prova do planejamento tributário realizado se dá, como regra, através do exame do conjunto de elementos que cercam o caso.*²³

Isso posto, peço vênia a Marco Aurélio Greco para tomar como minhas suas conclusões, já transcritas no corpo de meu voto, que muito se encaixam no fechamento do meu entendimento sobre o caso, em especial o conflito entre livre iniciativa e solidariedade:

*Minha concepção ideológica é de que sempre haverá de ponderar os dois conjuntos de valores; ou seja, para mim o ponto de partida é o de que ambos devem estar sentados à mesa para dialogar. Vale dizer, não é a rigor um “ponto” de partida, mas uma “dualidade” de partida. Não há caso que não envolva dois tipos de valores. Isso está escrito com todas as letras no artigo 3º, I, da Constituição de 1988 – quando formula os objetivos do Estado brasileiro – ao estabelecer que um deles é o de construir uma sociedade livre, justa e solidária. Formulação linguística muito feliz, pois coloca numa ponta a liberdade (típica do Estado de Direito) e, na outra ponta, a solidariedade (típica do Estado Social) e entre elas a justiça que resultará da ponderação das duas. Ou seja, **só vamos ter justiça se e quando houver ponderação entre os valores liberdade e solidariedade.***²⁴

Diante do exposto, a infração imputada pela autoridade fiscal encontra-se em sintonia com o Direito, devendo ser repelidos os argumentos contrários colacionados pela Recorrente.

3.2 APURAÇÃO INCORRETA DOS TRIBUTOS DEVIDOS NO AUTO DE INFRAÇÃO

Sobre o tema, assim consta na decisão da DRJ:

²¹ GRECO, Marco Aurélio. A Prova no Planejamento Tributário. In: NEDER, Marcos Vinícius, DINIZ DE SANTI, Marcos e FERRAGUT, Maria Rita (coords). A Prova no Processo Tributário. São Paulo, Dialética, 2010, p. 191.

²² GRECO, Marco Aurélio. A Prova no Planejamento Tributário. In: NEDER, Marcos Vinícius, DINIZ DE SANTI, Marcos e FERRAGUT, Maria Rita (coords). A Prova no Processo Tributário. São Paulo, Dialética, 2010, p. 194.

²³ GRECO, Marco Aurélio. A Prova no Planejamento Tributário. In: NEDER, Marcos Vinícius, DINIZ DE SANTI, Marcos e FERRAGUT, Maria Rita (coords). A Prova no Processo Tributário. São Paulo, Dialética, 2010, p. 194.

²⁴ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 53-54.

Uma vez que estamos diante de única empresa, cujo faturamento foi lucro foi de R\$ 10.683.513,20 (2012) e 7.111.659,52 (2013), não há que se falar em recolhimentos de tributos federais pela Rodo Centro no Regime do Lucro Presumido nesses anos, sendo correta a exigência dos tributos recolhidos a menor a todos os envolvidos no polo passivo, tal qual foi feito neste processo.

Registre que a Fiscalização somou o lucro operacional da RODO CENTRO ao Lucro Real da TBC, bem como considerou todos os recolhimentos efetuados pela RODO CENTRO, ou seja, reconstituiu o resultado da empresa como um todo, cobrando-se de ofício apenas o efetivamente devido, tanto assim que não apurou montante tributável no ano de 2014. Vejamos os itens 67 e 68 do TVF:

“(…)

ANO	Lucro real conforme LALUR	Lucro Operacional RODO CENTRO	Base tributável ajustada*
2012	255.794,88	10.427.718,32	10.683.513,20
2013	(2.932.904,36)	10.044.563,88	7.111.659,52
2014	(18.922.985,21)	2.271.172,38	(16.651.812,83)

*Utilizado para cálculo IRPJ adicional exceto ano-calendário 2014

68. Com a Base Tributável Ajustada, calcularemos IRPJ e CSLL devidos, levando em consideração, para o levantamento, o Lucro Operacional da Rodo Centro e os valores já recolhidos pela Rodo Centro. Atente-se que nos anos-calendário 2013 e 2014, as Bases Tributáveis foram deduzidas pelos prejuízos dos períodos. Com isso:

IRPJ

ANO	Base tributável (LO)	IRPJ (15%)	IRPJ Adicional	IRPJ Calculado pelo fisco
2012	10.427.718,32	1.564.157,74	1.042.771,84	2.606.929,58
2013	7.111.659,52	1.066.748,92	687.165,95	1.753.914,87
2014	(16.651.812,83)	-	-	-

*O cálculo do IRPJ Adicional de 2012 é da seguinte fórmula: $[(10.683.513,20 - 240.000,00) \times 10\%] - [(255.794,88 - 240.000,00) \times 10\%]$.

69. Logo:

ANO	IRPJ Calculado pelo fisco	IRPJ pago pela Rodo Centro	IRPJ Devido (Lançamento)
2012	2.606.929,58	205.494,49	2.401.435,09
2013	1.753.914,87	194.268,83	1.559.646,04

CSLL

ANO	Base tributável ajustada	CSLL (9%)	CSLL pago pela Rodo Centro	CSLL (Lançamento)
2012	10.427.718,32	938.494,64	122.847,03	815.647,61
2013	7.111.659,52	640.049,35	116.909,80	523.139,55

No item 2 da peça impugnatória, fl. 2, alega-se a nulidade do lançamento, por preterição do direito de defesa, sob o argumento que foram lançados valores incorretos em desrespeito à legislação vigente. Afirma-se que “ao somar o lucro operacional da autuada com o da Rodo Centro Transporte Ltda, empresa dos mesmos sócios da impugnante e também objeto da fiscalização, o Fisco efetua o lançamento de PIS e Cofins conforme o regime cumulativo, sendo que, conforme a sistemática da apuração pelo lucro real, incide sobre as referidas contribuições o regime de não cumulatividade.”

Em primeiro lugar isso não seria motivo de nulidade do lançamento, bastaria ajustar a base de cálculo. Porém, a fiscalização efetuou corretamente os lançamentos,

tendo apurado o PIS e a Cofins pelo regime não cumulativo, conforme destacado no item 70 a 72 do TVF. Vejamos:

70. Foram refeitos os cálculos do PIS/COFINS não cumulativo da fiscalizada, conforme planilhas de **APURAÇÃO DO RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA PIS/COFINS** anexas, onde as Receitas de Transporte Rodoviário atribuídas indevidamente para Rodo Centro, passam a fazer parte do valor mensal da base de cálculo destas contribuições, sendo que os créditos da apuração da não cumulatividade já haviam sido aproveitados pela fiscalizada.

71. Os valores que constam nas planilhas são informações registradas em DACON da TBC e da Contabilidade da Rodo Centro.

72. Com os novos cálculos de PIS/COFINS apurados pela fiscalização, foram abatidos os valores de pagamentos destas contribuições tanto pela fiscalizada como pela Rodo Centro, chegando aos valores a serem lançados através deste Auto de Infração.

Na planilha de fl. 61 e 62, anexa ao TVF, é de clareza solar o demonstrativo de cálculo do PIS e da Cofins pelo regime não cumulativo. Vejamos o fac-simile parcial dessas planilhas:

ANO-CALENDÁRIO 2012

APURAÇÃO DO RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A COFINS

MÊS	Base de Cálculo da COFINS	Receitas atribuídas para RODO	Base de Cálculo apurada p/ Fiscalização	COFINS APURADO alíquota de 7,6%	COFINS RETIDO NA FONTE	CRÉDITOS DESCONTADOS	COFINS A PAGAR Ap. p/ Fiscalização	COFINS pago na TBC	COFINS pago na RODO	Saldo COFINS devido LANÇAMENTO FISCAL
JANEIRO	13.124.524,53	0,00	13.124.524,53	997.463,86	0,00	969.431,59	28.032,27	28.032,28	0,00	0,01
FEVEREIRO	24.857.945,05	939.663,47	25.797.608,52	1.960.618,25	0,00	1.834.432,36	126.185,89	54.771,47	28.189,90	43.224,52
MARÇO	28.138.162,96	1.242.202,14	29.380.365,10	2.232.907,75	0,00	2.077.054,31	155.853,44	61.446,07	37.266,06	57.141,31
ABRIL	23.652.321,35	829.544,86	24.481.866,21	1.860.621,83	0,00	1.745.874,73	114.647,10	51.601,69	24.886,35	38.159,06
MAIO	22.611.067,04	1.065.912,79	23.677.009,83	1.799.452,75	0,00	1.667.975,13	131.477,62	50.468,25	31.977,38	49.031,99
JUNHO	19.254.416,86	1.209.697,68	20.464.114,54	1.555.272,71	0,00	1.420.338,15	134.934,56	42.997,53	36.390,93	55.546,10
JULHO	22.985.339,88	1.265.579,64	24.250.919,52	1.843.069,88	0,00	1.694.944,11	148.125,77	51.941,72	37.967,39	58.216,66
AGOSTO	33.763.314,83	1.374.096,02	35.137.410,85	2.670.443,22	0,00	2.489.844,34	180.598,88	76.167,59	41.222,88	63.208,41
SETEMBRO*	30.090.506,28	1.379.911,35	31.470.417,63	2.391.751,74	0,00	2.237.579,34	154.172,40	23.824,78	41.397,34	63.475,92
OUTUBRO	30.212.509,12	1.066.692,47	31.309.201,57	2.379.499,32	70.389,40	2.225.761,29	83.348,63	0,00	32.900,77	50.447,86
NOVEMBRO	22.251.100,12	592.691,95	22.843.792,07	1.736.128,20	53.024,20	1.638.058,41	45.044,59	0,00	17.780,76	27.263,83
DEZEMBRO	17.237.366,02	378.731,91	17.616.097,93	1.338.823,44	35.633,40	1.274.406,41	28.783,63	0,00	11.361,96	17.421,67
TOTAL		11.374.724,28								523.137,32

*No mês de setembro compensamos R\$ 23.474,26 conforme informado em DCTF de TBC

APURAÇÃO DO RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS

MÊS	Base de Cálculo do PIS	Receitas atribuídas para RODO	Base de Cálculo apurada p/ Fiscalização	PIS APURADO alíquota de 1,65%	PIS RETIDO NA FONTE	CRÉDITOS DESCONTADOS	PIS A PAGAR Ap. p/ Fiscalização	PIS PAGO na TBC	PIS PAGO na RODO	Saldo de PIS devido LANÇAMENTO FISCAL
JANEIRO	13.124.524,53	0,00	13.124.524,53	216.554,65	0,00	210.468,70	6.085,95	6.085,96	0,00	0,01
FEVEREIRO	24.857.945,05	939.663,47	25.797.608,52	425.660,54	0,00	398.264,92	27.395,62	11.891,17	6.107,81	9.396,64
MARÇO	28.138.162,96	1.242.202,14	29.380.365,10	484.776,02	0,00	450.939,42	33.836,60	13.340,27	8.074,31	12.422,02
ABRIL	23.652.321,35	829.544,86	24.481.866,21	403.950,79	0,00	379.060,30	24.890,49	11.203,00	5.392,04	8.295,45
MAIO	22.611.067,04	1.065.912,79	23.677.009,83	390.670,66	0,00	362.126,18	28.544,48	10.955,92	6.928,43	10.929,13
JUNHO	19.254.416,86	1.209.697,68	20.464.114,54	337.657,89	0,00	308.362,89	29.295,00	9.334,99	7.863,03	12.096,96
JULHO	22.985.339,88	1.265.579,64	24.250.919,52	400.140,17	0,00	367.981,29	32.158,88	11.276,82	8.226,27	12.655,79
AGOSTO	33.763.314,83	1.374.096,02	35.137.410,85	579.767,28	0,00	540.558,31	39.208,97	16.536,38	8.931,62	13.740,97
SETEMBRO*	30.090.506,28	1.379.911,35	31.470.417,63	518.261,89	0,00	485.790,25	33.471,64	5.172,49	9.969,42	13.799,11
OUTUBRO	30.212.509,12	1.066.692,47	31.309.201,57	516.601,83	15.251,92	483.224,48	18.095,43	0,00	7.126,50	10.968,93
NOVEMBRO	22.251.100,12	592.691,95	22.843.792,07	376.922,57	11.511,83	355.631,32	9.779,42	0,00	3.852,20	5.927,22
DEZEMBRO	17.237.366,02	378.731,91	17.616.097,93	290.665,62	7.736,20	276.680,34	6.249,08	0,00	2.461,76	3.787,32
TOTAL		11.374.724,28								113.747,58

*No mês de setembro compensamos R\$ 8.800,62 conforme informado em DCTF de TBC

Processo nº 10120.720015/2017-31
Acórdão nº 1301-003.412

S1-C3T1
Fl. 1.419

ANO-CALENDÁRIO 2013

APURAÇÃO DO RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A COFINS

MÊS	Base de Cálculo da COFINS	Receitas atribuídas para RODO	Base de Cálculo apurada p/ Fiscalização	COFINS APURADO alíquota de 7,6%	COFINS RETIDO NA FONTE	CRÉDITOS DESCONTADOS	COFINS A PAGAR Ap. p/ Fiscalização	COFINS Compensado DCTF	COFINS pago na RODO	Saldo COFINS devido LANÇAMENTO FISCAL
JANEIRO	19.912.665,16	675.691,35	20.588.356,51	1.564.715,09	44.481,71	1.488.900,85	51.352,53	0,00	20.270,74	31.081,79
FEVEREIRO	32.708.046,65	1.567.273,50	34.276.322,15	2.605.000,49	72.107,41	2.413.760,29	119.112,79	0,00	41.078,23	68.516,57
MARÇO	33.320.244,72	1.875.626,81	35.195.871,53	2.674.886,24	72.955,70	2.459.382,97	142.941,84	0,00	59.288,80	86.273,84
ABRIL	36.845.107,88	1.159.303,55	38.004.411,43	2.888.335,27	80.209,40	2.720.016,80	88.107,07	0,00	34.779,11	53.327,96
MAIO	32.308.667,38	1.114.336,43	33.423.003,81	2.540.146,29	70.783,60	2.384.675,12	84.699,57	0,00	33.430,09	51.256,48
JUNHO	24.682.672,87	1.055.826,12	25.748.500,99	1.956.856,08	53.965,99	1.822.517,46	80.242,94	0,00	31.674,94	48.586,10
JULHO	29.607.612,95	1.210.979,53	30.818.492,48	2.342.235,43	64.869,74	2.183.269,94	92.026,85	0,00	36.326,39	55.709,45
AGOSTO	33.454.310,83	1.293.317,66	34.747.628,49	2.640.819,77	0,00	2.488.705,26	172.114,51	73.822,36	38.799,63	59.482,62
SETEMBRO	33.317.059,76	343.874,47	33.660.934,23	2.558.231,00	0,00	2.454.509,70	103.721,30	77.586,84	10.316,23	15.818,23
OUTUBRO	27.586.182,67	287.416,84	27.873.599,51	2.118.393,57	0,00	2.033.102,17	85.291,40	63.447,71	8.622,91	13.221,18
NOVEMBRO	25.888.555,77	171.951,63	26.060.207,40	1.980.573,79	0,00	1.804.941,43	75.634,33	62.589,81	5.149,55	7.995,97
DEZEMBRO	18.024.286,25	89.781,86	18.064.068,11	1.375.149,18	0,00	1.322.840,12	52.509,06	47.205,64	2.083,46	3.206,86
TOTAL		10.824.981,85								494.471,15

*No mês de fevereiro comparadas R\$ 5.417,89 conforme informação em DCTF de Rodo Centro

APURAÇÃO DO RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS

MÊS	Base de Cálculo do PIS	Receitas atribuídas para RODO	Base de Cálculo apurada p/ Fiscalização	PIS APURADO alíquota de 1,65%	PIS RETIDO NA FONTE	CRÉDITOS DESCONTADOS	PIS A PAGAR Ap. p/ Fiscalização	PIS Compensado DCTF	PIS PAGO na RODO	Saldo de PIS devido LANÇAMENTO FISCAL
JANEIRO	19.912.665,16	675.691,35	20.588.356,51	339.707,88	9.622,87	318.906,11	11.148,90	0,00	4.391,99	6.756,91
FEVEREIRO	32.708.046,65	1.567.273,50	34.276.322,15	565.559,32	15.654,91	524.044,40	25.860,01	0,00	10.187,28	15.872,73
MARÇO	33.320.244,72	1.875.626,81	35.195.871,53	580.731,88	15.939,07	533.944,96	30.947,85	0,00	12.191,87	18.756,28
ABRIL	36.845.107,88	1.159.303,55	38.004.411,43	627.072,79	17.413,88	590.530,40	19.125,51	0,00	7.535,47	11.580,04
MAIO	32.308.667,38	1.114.336,43	33.423.003,81	551.479,56	15.367,49	517.725,52	18.396,55	0,00	7.243,19	11.143,38
JUNHO	24.682.672,87	1.055.826,12	25.748.500,99	424.850,27	11.716,23	395.712,87	17.421,17	0,00	6.862,88	10.558,29
JULHO	29.607.612,95	1.210.979,53	30.818.492,48	508.505,13	14.062,25	474.433,37	19.979,51	0,00	7.870,72	12.106,79
AGOSTO	33.454.310,83	1.293.317,66	34.747.628,49	573.335,87	0,00	535.969,81	37.366,96	16.027,22	8.406,56	12.933,19
SETEMBRO	33.317.059,76	343.874,47	33.660.934,23	555.405,41	0,00	532.986,97	22.518,44	16.844,51	2.235,18	3.438,75
OUTUBRO	27.586.182,67	287.416,84	27.873.599,51	459.914,39	0,00	441.397,18	18.517,21	13.774,83	1.868,21	2.874,17
NOVEMBRO	25.888.555,77	171.951,63	26.060.207,40	429.963,42	0,00	413.872,81	16.420,61	13.588,36	1.115,74	1.716,51
DEZEMBRO	18.024.286,25	89.781,86	18.064.068,11	298.552,12	0,00	287.152,13	11.399,99	10.248,59	453,38	687,62
TOTAL		10.824.981,85								108.249,84

Afasta-se, pois, essa alegação.

No item 3 da peça impugnatória é repisada a alegação de que houve apuração indevida dos valores lançados no auto de infração, tendo sido desconsiderada a existência da Rodo Centro e consolidar a DRE das duas empresas pelo lucro real, porem, ainda haveria elementos na apuração segundo o lucro presumido, em especial da apuração do PIS/Cofins pela sistemática do regime cumulativo na Rodo Centro. Todavia, esse procedimento foi correto haja vista que foi considerado o PIS e Cofins efetivamente pago pela Rodo Centro, qual seja, no regime cumulativo.

A pretensão da impugnante em recalculer o PIS/Cofins da Rodo Centro, no regime não cumulativo para dedução no lançamento de ofício é inadmissível, pois, deve-se deduzir no lançamento o tributo efetivamente pago à época dos fatos geradores, tal qual efetuou a Fiscalização.

Na realidade, o que desejava a Recorrente era que os valores lançados de ofício relativos às contribuições PIS e Cofins deveriam ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL já no momento do lançamento.

Entendo não assistir razão à Recorrente.

É que a despesa para ser considerada incorrida e, portanto, dedutível na apuração do lucro real, deve ser revestida dos atributos de certeza e liquidez. Esse, aliás, o entendimento contido no Parecer Normativo Cosit nº 07/76 - o qual conclui que “a despesa cuja realização está condicionada à ocorrência de evento futuro, indisponível para o beneficiário o correspondente rendimento, não pode ser considerada incorrida, vedada, por consequência, sua dedutibilidade na apuração dos resultados anuais”.

Desse modo, enquanto perdurar a discussão administrativa sobre a exigência dos tributos lançados de ofício, não há que falar em sua dedutibilidade das bases de cálculo de IRPJ e CSLL.

Ressalta-se que mesmo antes da impugnação o crédito tributário não se mostrava exigível.

Isso porque o art.10, inciso V, do Decreto nº 70.235, de 1972 dispõe que na lavratura do auto de infração deva constar “a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias”.

E na fluência dos prazos para apresentação de impugnação ou de recurso de voluntário prazo, o contribuinte já faz jus à certidão positiva com efeito de negativa a que alude o art. 206 do CTN. Nesse sentido, assim já dispunha o Ato Declaratório Normativo Cosit nº 5, de 27/01/1995: “*Poderá ser expedida certidão positiva de débitos, com efeitos de certidão negativa (art. 206 do CTN), no decorrer do prazo previsto no art. 31, parágrafo único, do Decreto n.º 70.235/72, quando requerida por sujeito passivo intimado na forma desse dispositivo*”.

Conforme se observa, em tal interregno o contribuinte fará jus à certidão positiva com efeito de negativa, o que implica, a teor do que dispõe o art. 206 do estatuto tributário, que ou já haverá penhora, ou o crédito deve se encontrar com exigibilidade suspensa.

No mesmo sentido, a Instrução Normativa RFB nº 734, de 2007, já determinava que:

Art. 3º A certidão conjunta positiva com efeitos de negativa, de que trata o art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 3, de 2007, será emitida quando não existirem pendências cadastrais em nome do sujeito passivo e constar, em seu nome, somente a existência de débito:

[...]

II - cujo lançamento se encontre no prazo legal para impugnação ou recurso, nos termos do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972. [grifo nosso]

Vê-se, assim, que a suspensão da exigibilidade do lançamento nos primeiros trinta dias após a ciência do lançamento advém da própria redação do art. 10 do Decreto 70.235, de 1972, o qual determina, na formalização do lançamento, que o contribuinte seja intimado para pagar ou impugnar no prazo de 30 dias. Ora se a administração concede o prazo de 30 dias também para o pagamento, não há outra conclusão a se chegar: durante tal prazo o crédito não pode ser exigido. Já tendo sido constituído, a única hipótese para não se cobrar tal crédito, de forma imediata, é a suspensão de sua exigibilidade.

Destaco ainda que o prazo de prescrição somente se inicia após 30 dias da data do lançamento (o que corrobora a suspensão da exigibilidade em tal período). Nesse sentido, destaco excerto do voto condutor do aresto no RECURSO ESPECIAL Nº 1.399.591:

O Código Tributário Nacional, no caput de seu art. 174, dispõe que a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Sobre o termo a quo do prazo prescricional quinquenal para a cobrança dos créditos tributários constituídos e exigíveis na forma do Decreto n. 70.235/72, não corre a prescrição enquanto não forem constituídos definitivamente tais créditos, ou seja, enquanto não se esgotar o prazo de trinta dias previsto no art. 15 daquele diploma normativo, prazo este fixado para a impugnação da exigência tributária.

Desse modo, considero que tributos lançados de ofício estão com exigibilidade suspensa desde a ciência do lançamento.

Frisa-se ainda que, além da impossibilidade de dedução de despesa que ainda dependa de evento futuro para ser considerada incorrida, há dispositivo específico que impede a dedução de tributos com exigibilidade suspensa, excetuando-se a regra geral de dedutibilidade com base no regime de competência (art. 41, § 1º, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 - base legal do art. 344, § 1º, do RIR de 1999):

“Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1º. O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996, haja ou não depósito judicial.” [grifos nossos]

Com efeito, a partir de janeiro de 1995, a dedução pelo regime de competência não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa em virtude de impugnação, reclamação ou recurso, nos termos das leis reguladoras do processo administrativo. Nessa situação se inserem os valores objeto de lançamento de ofício. Ressalta-se que tal mecanismo não impede que o contribuinte usufrua da dedução dessas despesas. Implica, tão somente, que não será possível deduzi-las com base no regime de competência logo que contabilizá-las, podendo fazê-lo somente quanto efetivamente extinto o débito ou, ainda que assim não ocorra, desde que não mais estejam com a exigibilidade suspensa.

Ora, conforme visto, nos casos de lançamento de ofício, além da suspensão imediata do crédito tributário nos primeiros trinta dias após sua constituição, com a interposição de impugnação tempestiva mantém-se tal inexigibilidade, nos termos do inciso III do art. 151 do CTN.

Por decorrência, além de não caracterizar despesa incorrida no momento do lançamento, havendo apresentação de impugnação tempestiva em relação aos tributos lançados de ofício, estes somente são dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no momento em que houver a decisão final da lide, e somente na hipótese de ser essa desfavorável ao contribuinte. Trata-se, na realidade, de situação idêntica ao que ocorre quando presentes medidas judiciais suspensivas, em que os respectivos tributos contestados deixam de ser dedutíveis pelo regime de competência, permitindo-se sua influência nas bases de cálculo de IRPJ e CSLL somente se o contribuinte não obtiver sucesso em sua demanda judicial.

Nesse contexto, caso o contribuinte contabilize tais despesas, deverá adicioná-las na parte A do Lalur, mantendo-as na parte B até que sobrevenha a decisão final do processo administrativo em que se discute a exigência. Caso o contribuinte seja vencido, a partir de então as despesas com tributos passam a ser dedutíveis, permitindo sua exclusão na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Destaco ainda que não há base legal para "suspensão" ou interrupção do prazo decadencial em caso de reforma do lançamento questionado (por exemplo, excluir determinada infração de omissão de receita, ou reformar parcialmente a exigência de PIS/Cofins em razão de não terem sido considerados eventuais créditos, ou, até mesmo, a

exoneração completa da exigência de PIS e Cofins por qualquer outro motivo), o que, por decorrência, diminuiria os valores de PIS e Cofins lançados de ofício e eventualmente deduzidos da base de cálculo do IRPJ no momento do lançamento²⁵. Assim, nas hipóteses em que decorridos mais de cinco anos entre o lançamento e a decisão definitiva que por ventura exonerasse parcela de PIS e Cofins lançados, não teria como o Fisco constituir o crédito tributário de IRPJ e de CSLL relativo ao PIS e Cofins indevidamente excluídos no momento do lançamento.

No tocante a dedutibilidade dos juros de mora, o mesmo entendimento deve ser aplicado, dada sua natureza acessória, que segue a regra aplicada ao principal. Por decorrência, no silêncio do § 1º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, no que atine à dedutibilidade dos acréscimos moratórios, estes devem seguir a regra de dedutibilidade do principal.

Isso posto, entendo não ser possível a dedutibilidade, nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, dos tributos exigidos de ofício.

3.3 DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

Alega a Recorrente que a penalidade aplicada deveria ser de 75% ao invés da multa qualificada de 150%. Baseia seus argumentos no fato de ter atendido às intimações da Fiscalização, e principalmente, não restar caracterizada a suposta fraude.

Pois bem, a multa de 150% sobre o IRPJ e a CSLL exigidos de ofício, prevista no art. 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, foi aplicada tendo em vista a suposta intenção dolosa do contribuinte que caracterizaria fraude.

Para melhor entendimento, transcreve-se, a seguir, o art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007:

Art. 14. O art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido

²⁵ De igual forma, não há qualquer previsão legal no sentido de se excluir do lucro real ou da apuração da base de cálculo da CSLL eventuais valores de PIS e Cofins lançados de ofício, assim como também não há base legal para se efetuar adição ns bases de cálculo de IRPJ e de CSLL caso esses tributos lançados de ofício e já deduzidos, posteriormente sejam adicionados em caso de cancelamento das exigências de PIS e de Cofins.

apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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.

[...]

Como visto, nos termos do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, só é admitida a aplicação da multa no percentual de 150% nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, que assim dispõem:

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

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

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente;

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou 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 artigos 71 e 72.

Desse modo, a multa de 150% de que trata o parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007), terá aplicação sempre que em procedimento fiscal constatar-se a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio.

Vê-se que, para enquadrar determinado ilícito fiscal nos dispositivos dessa lei, há necessidade que esteja caracterizado o dolo. O dolo, que se relaciona com a consciência e a vontade de agir, é elemento de todos os tipos penais de que trata a Lei nº 4.502, de 1964, ou seja, a vontade de praticar a conduta, para a subsequente obtenção do resultado. Deve ficar demonstrada que a conduta praticada teve o intuito consciente voltado a suprimir ou reduzir o pagamento do tributo ou contribuições devidos.

A decisão recorrida esclarece as razões de defesa sobre o tema e a fundamentação utilizada pela autoridade fiscal para justificar a exasperação da penalidade. Veja-se:

No item 4.3, pág. 17, os ilustres impugnantes afirmam que inexistente fundamento fático para aplicação da multa qualificada (majorada para 150%), aduzindo que:

“ (...) Constam do auto de infração as seguintes irregularidades cometidas pela pessoa jurídica que justificariam a penalidade mais gravosa:

- a) Cria-se formalmente a Rodo Centro;
- b) Transfere a receita de transporte rodoviário de R\$ TBC para Rodo Centro (deslocamento da base tributável);
- c) Esta mesma receita é tributada na Rodo Centro pelo lucro presumido (mais benéfico);
- d) O resultado líquido apurado da Rodo Centro < distribuído para o Sr. Lourivan e o Sr. Glorivan na forma de Distribuição de Lucros;
- e) O Sr. Lourivan e o Sr. Glorivan fazem aporte pari aumento do capital social da TBC com os recursos obtidos pela distribuição de lucros da Rodo Centro.

É importante frisar: não houve alteração da verdade dos fatos! Todos os fatos contábeis foram informados corretamente à Receita Federal, não havendo qualquer alteração ou supressão de fatos para subtrair da Receita o direito a analisar as movimentações.

Em análise minuciosa dos fatos, não se pode entender pela manutenção da qualificação aplicada à penalidade, duplicando o valor da multa, pois ausente qualquer das situações que lhe dá causa.

Não houve omissão de informações, tendo sido a Receita Federal do Brasil informada sobre todos os procedimentos da constituição de sociedade empresária Rodo Centro, com personalidade jurídica distinta, por meio dos procedimentos próprios para a abertura de cadastro no CNPJ e demais arquivamentos na Junta Comercial conforme determina a legislação empresarial.

Ademais, a constituição da nova pessoa jurídica observou amente o disposto em lei e a regularidade na abertura e na administração da autuada e da sociedade empresária auxiliar afastam os elementos que caracterizam sonegação ou fraude.

O Fisco teve amplo acesso sobre as movimentações de empregados (informada nas GFIPs transmitidas) e sobre as receitas e as despesas de ambas as empresas, conforme a escrituração contábil e fiscal transmitida, que foi disponibilizada à RFB quando da instauração de procedimento de fiscalização.

Todas as receitas auferidas pelas duas empresas foram devidamente escrituradas, não havendo indício de omissão de receita, assim como também todas as despesas, seja da contribuinte autuada, seja da sociedade empresária auxiliar.

A autuada e a sociedade empresária auxiliar foram constituídas e administradas de fato pelos seus titulares de direito, conforme verificado nos contratos sociais.

Não houve, portanto, simulação, com a constituição da sociedade empresária auxiliar em nome de terceiro, conhecido popularmente como "laranja".

Por fim, não prospera a alegação do Fisco que houve transferência de receitas entre a autuada e a sociedade empresária auxiliar, pois se trata de subcontrato de prestação de serviços.

Aqui, impende uma correção quanto à seguinte afirmação do auditor: "Transfere a receita de transporte rodoviário da TBC para Rodo Centro (deslocamento da base tributável)". Não houve transferência. A Rodo faturou apenas paia a TBC, e não para clientes da TBC. Não houve redução de faturamento da TBC. Esta apenas tomou serviços da Rodo.

*Logo, diante dessas informações, demonstra-se a boa-fé da contribuinte em escriturar as movimentações financeiras entre as empresas e o cumprimento de seus deveres junto ao Fisco.
(...)*

A aplicação da multa de ofício qualificada, no percentual do 150%, tem a seguinte justificativa no TVF (fl. 18):

"(...) Restou provado, conforme descrito neste termo, que a fiscalizada transferiu receitas para a Rodo Centro, criada, única e exclusivamente, com o intuito de evitar a tributação mais onerosa na TBC, que está obrigada à forma de tributação do Lucro Real, ao passo que a Rodo Centro, ao ser tributada pelo lucro presumido, demonstrou ser mais vantajoso para o sujeito passivo.

82. A fraude, que é a conduta dolosa do contribuinte de impedir a ocorrência do fato gerador, de forma a reduzir o montante de tributos devidos, está mais do que comprovada ante os inúmeros fatos neste termo demonstrados. Em apertada síntese, a fiscalizada reduziu indevidamente o pagamento do IRPJ e da CSLL ao longo dos anos-calendário de 2012, 2013 e 2014 por meio da transferência de receitas para a Rodo Centro (sociedade criada somente "no papel"), e, sorrateiramente, a fiscalizada manteve a seu cargo os custos e despesas vinculados às supostas atividades praticadas pela Rodo Centro com o propósito de deduzir o seu Lucro Real.

83. E, também, a fraude fiscal está presente nas condutas do sujeito passivo, visto que a redução da base de cálculo dos tributos, por meio de referidas operações, feitas artificialmente, tiveram o objetivo de modificar indevidamente a base de cálculo de tributos federais, uma das características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto devido e a evitar o seu pagamento.

84. Ora, a criação da empresa auxiliar, levada a efeito pelas pessoas que fazem parte do quadro societário do sujeito passivo, não possuiu uma motivação econômica, e teve como finalidade de possibilitar, unicamente, a redução do montante de impostos. E o dolo da conduta está na vontade do agente de alcançar o resultado, a redução indevida dos tributos federais.

85. O deslocamento de base tributária para a Rodo Centro que se encontra em regime tributário comparativamente mais vantajoso configurou sem dúvida numa fraude. Observa-se

que o sujeito passivo praticou uma sequencia de atos que conduziu no pagamento a menor de tributos e, no último ato, houve o retorno desta mesma receita à fiscalizada na forma de aumento do capital social.

a) Cria-se formalmente a Rodo Centro;

b) Transfere a receita de transporte rodoviário da TBC para Rodo Centro (deslocamento da base tributável);

c) Esta mesma receita é tributada na Rodo Centro pelo lucro presumido (mais benéfico);

d) O resultado líquido apurado da Rodo Centro é distribuído para o Sr. Lourivan e o Sr. Glorivan na forma de Distribuição de Lucros;

e) O Sr. Lourivan e o Sr. Glorivan fazem aporte para aumento do capital social da TBC com os recursos obtidos pela distribuição de lucros da Rodo Centro.

86. Presente o dolo, a modificação da base de cálculo e a redução do montante do tributo a pagar, vemos como plenamente configurada a fraude descrita no art. 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

87. Por todos os motivos expostos, temos indícios convergentes suficientes para formarmos nossa convicção de que houve má-fé das pessoas envolvidas nesta operação societária.

88. Pelos fatos descritos até o momento, devidamente comprovados pela documentação anexada aos autos, levamos a concluir que a fiscalizada fraudou a Fazenda Pública, e todos esses eventos relatados foram maquinados pela fiscalizada intencionalmente para ludibriar o fisco, razão pela qual a multa foi qualificada (150%).”

Pois bem, a sequência de fatos incontestáveis descritos e comprovados pelo Fisco não deixam qualquer margem de dúvida sobre a conduta dolosa praticada pelos Recorrentes.

Reforça-se novamente a sequência de fatos constatados pelo Fisco e não contestados adequadamente pelos Recorrentes:

- ausência de estrutura de Rodo Centro;
- comprovação de que receitas registradas por Rodo Centro no lucro presumido referem-se a serviços prestados pela Recorrente, em seus caminhões dirigidos por seus funcionários, manutenção de custos e despesas na Recorrente – tributada com base no lucro real e transferência das receitas para Rodo Centro, optante pelo lucro presumido;
- ausência de funcionários em Rodo Centro, endereços comuns e sua total falta de estrutura operacional;
- dependência financeira da Recorrente em relação à Rodo Centro, quer por meio de mútuos, quer pelo retorno de recursos à Recorrente via sócios após a distribuição de “lucros” de Rodo Centro.

Conforme se observa, comprovou-se à exaustão, que as receitas registradas por Rodo Centro pertenciam à pessoa jurídica autuada, sendo que o procedimento adotado pela empresa Recorrente amolda-se perfeitamente ao disposto no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964 (fraude), pois conforme salientado pela autoridade fiscal autuante,

[...] a fraude fiscal está presente nas condutas do sujeito passivo, visto que a redução da base de cálculo dos tributos, por meio de referidas operações, feitas artificialmente, tiveram o objetivo de modificar indevidamente a base de cálculo de tributos federais, uma das características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto devido e a evitar o seu pagamento.

[...]O deslocamento de base tributária para a Rodo Centro que se encontra em regime tributário comparativamente mais vantajoso configurou sem dúvida numa fraude.

Portanto, esse "animus", vontade de querer o resultado, ou assumir o risco de produzi-lo, ficou evidenciado e demonstrado nos autos, não podendo ser considerado mero erro de ordem material, ou divergência de interpretação de legislação, sem a caracterização de qualquer intuito doloso, posto que não se trata de atos isolados, mas sim atos coordenados visando a induzir a Fiscalização em erro por meio da fraude perpetrada. Em tais circunstâncias, não há que se falar em presunção de dolo. A intenção de fraudar, alterando características essenciais do fato gerador (no caso, o sujeito passivo sujeito que declarou os rendimentos e em situação tributária mais favorável), é conclusão imediata e inequívoca. Portanto, correta a posição do Fisco em exasperar a penalidade.

Nesse mesmo sentido, transcreve-se excerto da decisão de primeira instância a esse respeito:

Diante de tais circunstâncias, não se concebe que outra tenha sido a intenção do sujeito passivo que não a de ocultar do fisco a ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária principal, de modo a evitar seu pagamento, o que evidencia o intuito de fraude e obriga à qualificação da penalidade. Nesse sentido já se manifestou o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

“MULTA DE OFÍCIO - MAJORAÇÃO DO PERCENTUAL - SITUAÇÃO QUALIFICATIVA - FRAUDE - O sujeito passivo, ao declarar e recolher valores menores que aqueles devidos, agiu de modo a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fiscal do fato gerador da obrigação tributária principal, restando configurado que a autuada incorreu na conduta descrita como sonegação fiscal, cuja definição decorre do art. 71, I, da Lei nº 4.502/64. A omissão de expressiva e vultosa quantia de rendimentos não oferecidos à tributação demonstra a manifesta intenção dolosa do agente, tipificando a infração tributária como sonegação fiscal. E, em havendo infração, cabível a imposição de caráter punitivo, pelo que pertinente a infligência da penalidade inscrita no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96. Recurso ao qual se nega provimento.” (Ac. 203-09129, sessão de 13/08/2003. No mesmo sentido: Ac. 202-14693, Ac. 202-14692).

“REDUÇÕES SISTEMÁTICA E REITERADA DOS MONTANTES TRIBUTÁVEIS - USO DE REDUTOR NO

ENTE ACESSÓRIO - EXIGÊNCIA PERTINENTE - Restando provada a manifesta intenção de se ocultar a ocorrência do fato gerador dos tributos com o objetivo de se obter vantagens indevidas em matéria tributária, mormente quando se mantém dualidade de informações - de forma sistemática e reiterada -, ao longo de vários períodos ao sabor da clandestinidade, impõe-se a multa majorada consentânea com a tipicidade que se apresenta viciada. Recurso negado.” (Ac. 107-06937 de 28/01/2003. Publicado no DOU em: 24.04.2003).

“MULTA QUALIFICADA – CONDUTA CONTINUADA – A escrituração e a declaração sistemática de receita menor que a real, provada nos autos, demonstra a intenção, de impedir ou retardar, parcialmente o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal por parte da autoridade fazendária e enquadra-se perfeitamente na norma hipotética contida do artigo 71 da Lei 4.502/64, justificando a aplicação da multa qualificada”. ACÓRDÃO CSRF/01-05.810 em 14 de abril de 2008).

Houvesse a administração tributária confiado passivamente nas informações prestadas pela contribuinte à época da ocorrência dos fatos geradores, indiscutivelmente tal inércia resultaria em perda irremediável do crédito tributário exurgido em decorrência do procedimento de ofício.

A título de ilustração, cito manifestação do TRF da 4ª Região consentânea com o entendimento ora exposto:

‘PENAL. ART. 1º, I, DA LEI Nº 8.137/90. PRESTAÇÃO DE DECLARAÇÕES FALSAS DE IMPOSTO DE RENDA. SUPRESSÃO DE TRIBUTOS. MATERIALIDADE E AUTORIA. DOLO.

(...)

3. O dolo é genérico e inerente ao tipo penal do art. 1º, inciso I da Lei 8.137/90, que não prevê a modalidade culposa.

4. "A consumação do crime tipificado no art. 1º, caput, ocorre com a realização do resultado, consistente na redução ou supressão do tributo ou da contribuição social (evasão proporcionada pela prática da conduta fraudulenta anterior). (Andreas Eisele, em "Crimes Contra a Ordem Tributária", 2ª edição, editora Dialética, fl. 146).

5. Apelação improvida.’ (Apelação Criminal nº 2001.71.08.005548–2/RS, DJU de 29/10/2003)

Do voto condutor do referido acórdão extraio o seguinte fragmento, por esclarecedor:

“32. No presente caso, justamente o fato de a contribuinte ter emitido Notas Fiscais de fevereiro de 2001 a novembro de 2005 (fls. 422 a 705) e ter sido beneficiária de depósitos bancários (extratos às fls. 165 a 199, 202 a 263, 271 e 277 a 313) cuja origem não foi comprovada (intimação às fls. 314 a 351), ao mesmo tempo em que apresentou Declaração de Inatividade relativa ao ano-calendário 2001 (fls. 359 e 360) e Declarações Simplificadas zeradas relativas aos anos-calendário 2002, 2003, 2004 e 2005 (fls. 361 a 399 e 402 a

420) demonstram o dolo (intenção) de praticar as condutas descritas nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964, pelo menos em relação aos tributos federais que são os aqui discutidos, motivo para aplicação da multa qualificada de 150%, conforme atual § 1º (antigo inciso II) do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

33. Assim, no presente caso, está caracterizado o evidente intuito de fraude do sujeito passivo nos termos da Súmula 14 do Primeiro Conselho de Contribuintes, tendo a multa de ofício qualificada sido correta e legalmente aplicada, descabendo as afirmações da autuada em sentido diverso.”

A respeito da suposta inconstitucionalidade da penalidade aplicada, deve-se observar que a declaração de inconstitucionalidade de leis está além das possibilidades de juízo desta Corte Administrativa, pois essa competência é atribuída exclusivamente ao Poder Judiciário, na forma dos artigos 97 e 102 da Constituição Federal. No âmbito do procedimento administrativo tributário, cabe, tão somente, verificar se o ato praticado pelo agente do fisco está, ou não, conforme à lei, sem emitir juízo de constitucionalidade das normas jurídicas que embasam aquele ato. Ademais, o próprio Regimento Interno do CARF, em seu art. 62, dispõe que “*Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*” O caso concreto não se enquadra nas exceções elencada no parágrafo único de tal dispositivo regimental, portanto, as normas atacadas são de aplicação cogente aos membros do CARF.

Por fim, em relação à competência para analisar inconstitucionalidade de lei tributária, este Conselho também já pacificou seu entendimento por meio da Súmula nº 2, cujo teor é o seguinte:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

A respeito da decisão do STF sobre o patamar máximo de multa em 100% do tributo, há de se ressaltar que não foi abordado o limite da penalidade em casos de sonegação, fraude ou conluio, como as apontadas no caso concreto, tema em que recentemente foi reconhecida sua repercussão geral no Recurso Extraordinário 736090, pendente de julgamento.

Em relação aos argumentos sobre confisco, esclareça-se, ainda, que a vedação à utilização de tributo com efeito de confisco, preceituada pelo art. 150, IV, da Constituição da República Federativa do Brasil não se destina aos aplicadores da Lei, mas sim ao Poder Legislativo, que deve tomar em consideração tal preceito quando da elaboração das leis.

Mantenho, assim, a penalidade no patamar de 150%.

3.4 DA MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS

Em razão da infração principal, a autuada deixou de recolher valores a título de estimativas de IRPJ e CSLL, ensejando a exigência de multas isoladas.

Há de separar a exigência em dois períodos distintos em razão da nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996: o primeiro até o advento da Medida Provisória nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007) e o segundo após a edição de tal ato.

DAS MULTAS ISOLADAS ATÉ O ADVENTO DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 351/2007

Em relação à aplicação da multa isolada de forma concomitante com a multa de ofício, em que pese meu entendimento pessoal sobre a matéria, recentemente foi aprovada súmula impedindo tal cobrança quando baseada no art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, conforme se observa do enunciado nº 105 da Súmula CARF: "*A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*"

Considerando-se que a Medida Provisória nº 351/2007 - que em seu art. 14 deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996 – foi editada em 22 de janeiro de 2007 (e posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007), as multas isoladas cujos recolhimentos deveriam ter sido realizados antes de tal data não devem mais ser exigidas.

No caso concreto, a exigência diz respeito aos anos-calendário de 2012 e 2013, ou seja, a fatos geradores ocorreram todos após o advento da MP nº 351/2007 que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 a que se refere Súmula CARF nº 105. Passo à análise desse novo dispositivo legal.

DAS MULTAS ISOLADAS APÓS O ADVENTO DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 351/2007

Com a edição da Medida Provisória nº 351/2007 em 22/01/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL passou a ter novo regramento.

Desse modo, a partir da estimativa devida referente ao mês de dezembro de 2006, cujo vencimento se deu em 31/01/2007, a penalidade isolada aplicada no lançamento de ofício encontra-se prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação que lhe foi dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, não se aplicando, portanto, a Súmula CARF nº 105. Confira-se a nova redação do dispositivo em questão:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo

negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.
[...]

As multas exigidas juntamente com o tributo ou isoladamente, como definidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, vinculam-se a infrações de natureza distinta. A Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 1º, estabeleceu como regra geral, a partir do mês de janeiro de 1997, a apuração do lucro real trimestral. Apenas por exceção a pessoa jurídica poderia optar pela apuração do lucro real anual, situação em que fica obrigada a efetuar os recolhimentos do IRPJ e da CSLL mensalmente, calculados por estimativa (artigo 2º).

As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos mensalmente são determinadas por meio da aplicação, sobre a receita bruta do mês, de percentuais estabelecidos pelo artigo 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, de acordo com as atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica.

Consoante se verifica pela redação das normas transcritas, são essencialmente duas as penalidades previstas no art. 44 retrotranscrito (“*serão aplicadas as seguintes multas*”, “*I...II*”): uma, exigida juntamente com o tributo faltante, nas hipóteses de “*de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*”. Essa penalidade está valorada em 75% “*sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição*”; outra, exigida de forma isolada, no percentual de 50%, na hipótese da falta recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e da CSLL.

É pertinente esclarecer que os recolhimentos efetuados mensalmente a título de estimativas (art. 2º, §§ 3º e 4º, da Lei nº 9.430, de 1996) não são definitivos, porquanto a apuração definitiva do tributo devido se dará somente ao final de cada ano-calendário. Esse o motivo pelo qual a penalidade pelo inadimplemento dessa obrigação é denominada multa isolada, uma vez que pode ser exigida independentemente de haver ou não tributo devido ao final do período de apuração. E também não há qualquer correlação entre o valor do tributo devido ao final de apuração e a multa isolada: sua base de cálculo é o valor do pagamento mensal (estimativa) de IRPJ ou CSLL que deixar de ser recolhido.

Diante dessas constatações, é imperioso concluir que as multas são distintas e autônomas. Isso decorre, acima de tudo, das evidentes diferenças que existem entre as hipóteses de incidência e os consequentes das normas punitivas.

No IRPJ e na CSLL, observamos que os critérios material e temporal são completamente distintos. O tributo não pago, decorrente da existência de lucro apurado trimestralmente ou anualmente, submete-se à multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, enquanto que a estimativa não recolhida, decorrente da existência de receita bruta mensal ou balanços de redução, submete-se à multa do inciso II do dispositivo antes citado.

No caso do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, a quantificação toma por base o tributo devido em função do lucro, fazendo incidir o percentual de 75% (regra geral passível de qualificação e agravamento - §§ 1º e 2º do art. 44). No caso do inciso II, letra “b”, do dispositivo antes citado, a quantificação toma por base a estimativa apurada em função da receita bruta ou resultados mensais, fazendo incidir o percentual de 50% (regra geral não passível de qualificação ou agravamento).

Como se pode observar, são duas normas distintas e autônomas, que punem, em diferentes graus, ilicitudes diversas.

Alega a Recorrente que a aplicação da penalidade isolada, tal qual perpetrada no auto de infração, viola o princípio da legalidade. Aduz ainda que não se poderia aplicá-la após o encerramento do exercício, tampouco em concomitância com a multa de ofício de 75%. Cita diversos acórdãos do CARF que dariam guarida a sua tese.

Não merecem prosperar os argumentos de defesa. Vejamos.

Em primeiro lugar, conforme já transcrito, a penalidade isolada por ausência de recolhimento de estimativas mensais está prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, não havendo que se falar em ofensa ao princípio da legalidade. Nesse sentido, também, não há ofensa ao art. 97, V, do CTN, uma vez que a multa em discussão foi instituída por lei.

Em relação a não aplicabilidade das multas isoladas após o encerramento do exercício, implicaria ofensa à literalidade do art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/96, dispositivo que prevê, de forma expressa, a aplicação da penalidade isolada “*ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*”. Ora, se a própria norma prevê sua aplicação ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, pressupõe-se, por óbvio, que o exercício já tenha sido encerrado, sem o que não se poderia falar em apuração do resultado do exercício.

Pode-se concluir que o ordenamento jurídico protege, com a multa isolada, o fluxo financeiro advindo do pagamento mensal das estimativas. Ora, inexistindo penalidade pelo seu não recolhimento não haveria como obrigar o contribuinte a antecipar o tributo, e o pagamento das estimativas acabaria por se tornar mera faculdade do contribuinte, retirando da norma a sua força cogente, o que não se mostra razoável.

Em relação às decisões colacionadas pela Recorrente, frise-se que se baseiam na redação anterior do art. 44 da Lei nº 9.430/96. **Em que pese minha particular discordância com a interpretação do referido dispositivo dada pelos acórdãos em questão, não se pode olvidar que os argumentos utilizados não se amoldam a novel redação dada ao dispositivo pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.** Vejamos.

Ao se comparar a alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, constata-se que se buscou adequar o dispositivo à jurisprudência então dominante no CARF, mais precisamente a firmada em torno do entendimento do então Conselheiro e Presidente de Câmara José Clóvis Alves, que atacava a redação do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (“*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição...*”), e também o fato da ocorrência de *bis in idem*, pois a “mesma” multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 01-05503 - 101-134520). Na nova redação do citado artigo, o *caput* não mais faz referência à diferença de tributo (“*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas...*”), sendo tal expressão utilizada somente no inciso I, que trata da multa de 75% aplicada sobre a diferença de tributo lançado de ofício. A referência à multa isolada agora é tratada em dispositivo específico (inciso II), com multa em percentual distinto da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

Em voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

[...]

Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever

de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Desse modo, após o advento da MP nº 351/2007, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratarem de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diferenciadas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

Em complemento, e em especial em relação à suposta aplicação do princípio da consunção, transcrevo o entendimento firmado pelo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto em seus votos sobre o tema em debate:

Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.²⁶

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*.²⁷ (destaques acrescidos).

Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a

²⁶ RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>>. Acesso em: 6 dez. 2010.

²⁷ Idem, Idem

subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.

Isso posto, voto por manter a exigência das multas isoladas.

3.5 DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Conforme consta às fls. 4-7 dos autos, a autoridade fiscal imputou responsabilidade tributária, com fulcro no art. 135, III, do CTN, aos sócios administradores da pessoa jurídica Recorrente (senhores Lourivan Parreira Franca e Glorivan Parreira Franca). Argumenta a Fiscalização que ambos, além de sócios, administravam a empresa autuada, transcrevendo a cláusula sexta de seu contrato social.

Esses mesmos administradores teriam constituído também Rodo Centro, empresa para a qual passou a transferir receitas efetivamente auferidas pela empresa autuada. Aduzem que ambos agiram com fraude e, por força do art. 135, III, do CTN deveriam ser incluídos no polo passivo da obrigação tributária na condição de responsáveis.

Os Recorrentes, além de refutarem ter ocorrido fraude na operação questionada pelo Fisco, aduzem que não haveria prova de conduta por parte dos sócios administradores da pessoa jurídica autuada.

As alegações de defesa partem do princípio de que o simples inadimplemento de tributos não pode levar à responsabilização dos representantes legais da pessoa jurídica.

Pois bem, passo à análise do tema.

Entendo não lhes assistir razão.

O termo responsabilidade, em sentido amplo, possui estreita ligação com o direito civil, em especial com o direito das obrigações. Karl Larenz aduz que a possibilidade de

o devedor responder, em regra, com seu patrimônio perante o credor surgiu de longa evolução do direito de obrigações e do direito de execução.²⁸

A obrigação, em sentido técnico, tem origem em uma relação jurídica entre duas ou mais partes, na qual o polo ativo (credor) passa a ter o direito de exigir do polo passivo (devedor) uma prestação, ou, de modo contrário, o devedor passa a ter obrigação de determinado comportamento ou conduta para com o credor.²⁹

No bojo dessa relação jurídica obrigacional, tem-se como elemento necessário o denominado vínculo. Este pode se originar de inúmeras fontes e obriga o devedor a cumprir determinada prestação para com o credor. Subdivide-se em débito (prestação a ser cumprida conforme pactuado) e responsabilidade (o direito de o credor exigir o cumprimento da obrigação quando não satisfeita a prestação, podendo esta exigência incidir, inclusive, sobre os bens do devedor).

Segundo Gonçalves

*A responsabilidade é, assim, a consequência jurídica patrimonial do descumprimento da relação obrigacional. Pode-se, pois, afirmar que a relação obrigacional tem por fim precípua a prestação devida e, secundariamente, a sujeição do patrimônio do devedor que não a satisfaz.*³⁰

No âmbito da responsabilidade civil e tributária, a sujeição tem como limite o patrimônio do responsável, ainda que não seja este, necessariamente, o infrator da norma de conduta desrespeitada.

Já o termo responsabilidade tributária, em sentido ainda amplo, é entendido como a sujeição do patrimônio de uma pessoa, física ou jurídica, ao cumprimento de obrigação tributária inadimplida por outrem. Assim, pode-se afirmar que “responsabilidade tributária” possui conceito próximo a “sujeição passiva tributária”, porém, ressalte-se que há diferenças entre estes conceitos: enquanto a sujeição tributária nasce a partir da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, a responsabilidade exsurge somente se a pretensão tributária tornar-se exigível, ou nas palavras de Luciano Amaro, “a presença do responsável como devedor na obrigação tributária traduz uma modificação subjetiva no polo passivo da obrigação, na posição que, naturalmente, seria ocupada pela figura do contribuinte”.³¹

É importante distinguir a responsabilidade tributária da responsabilidade civil. Esta advém da prática de ato ilícito *lato sensu* causador de dano a terceiro, sobrevivendo a obrigação de indenizar, enquanto aquela, em que pesem algumas hipóteses de surgimento a partir de atos ilícitos (artigos 134, 135 e 137 do CTN), possui também como propulsor atos lícitos.³²

²⁸ LARENZ, 1958, *apud* GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. Vol. II. 6. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 35.

²⁹ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. Vol. II. 6. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 22.

³⁰ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. Vol. II. 6. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 35.

³¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. atual. – São Paulo: Saraiva, 2004, p. 295.

³² FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária: Conceitos Fundamentais. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 11.

Assim discorre Maria Rita Ferragut sobre a responsabilidade:

*É a ocorrência de um fato qualquer, lícito ou ilícito (morte, fusão, excesso de poderes etc.), e não tipificado como fato jurídico tributário, que autoriza a constituição da relação jurídica entre o Estado-credor e o responsável, relação essa que deve pressupor a existência do fato jurídico tributário.*³³

Ao ponderar sobre a matéria, Marcos Vinícius Neder anota que a responsabilidade tributária tem respaldo no CTN, o qual consagra normas gerais sobre sujeição passiva de tal forma a redirecionar a responsabilidade pela dívida tributária do contribuinte para um terceiro, facilitando e tornando mais efetivo o trabalho dos órgãos da administração tributária³⁴, e afirma que a “lei tributária autoriza ao Fisco incluir terceira pessoa, distinta da que pratica o fato jurídico tributário, no polo passivo da obrigação tributária como responsável pelo pagamento do crédito tributário”³⁵.

O CTN contempla em seus artigos 128 a 138 os casos de responsabilidade tributária, assim distribuídos:

- Disposição geral (art. 128);
- Responsabilidade dos sucessores (arts. 129 a 133);
- Responsabilidade de terceiros (art. 134 e 135) e
- Responsabilidade por infrações (arts. 136 a 138).

O que nos interessa, no momento, é a análise da responsabilidade dos representantes legais de empresas a que se refere o art. 135, III, do CTN, *verbis*:

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

[...]

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

Doravante, de modo genérico, o tema será tratado como responsabilidade dos representantes legais de empresas.

Elementos da Responsabilidade Tributária do Representante Legal de Empresas

Para a caracterização da responsabilidade a que alude o art. 135, III, do CTN, faz-se necessário a presença dois elementos:

³³ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária: Conceitos Fundamentais. In.: NEDER, Marcos Vinícius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 11.

³⁴ NEDER, MARCOS Vinícius. Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões acerca de seu Conceito. In.: NEDER, Marcos Vinícius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 28.

³⁵ NEDER, MARCOS Vinícius. Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões acerca de seu Conceito. In.: NEDER, Marcos Vinícius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 28.

- Elemento pessoal: diz respeito ao sujeito que deu azo à ocorrência da infração, ou seja, o executor, participe ou mandante da infração. Trata-se, na realidade, do administrador da sociedade, independentemente de ser ou não sócio. Assim sendo, não poderão ser incluídos como responsáveis quaisquer sujeitos que não possuam poder de decisão;

- Elemento fático: necessidade de conduta que implique excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.³⁶

Desse modo, “não basta ser sócio da empresa (pessoa jurídica), é indispensável que exerça função de administração no período contemporâneo aos fatos geradores”.³⁷

Conforme já salientado, o art. 135, III, do CTN possibilita responsabilizar os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado desde que sejam os responsáveis pela ocorrência do elemento fático que ensejou o nascimento da obrigação tributária.

O conceito de diretor é dado pelo art. 144 da Lei nº 6.404/76 – Lei das Sociedades Anônimas: o sócio ou administrador de uma organização é o que possui poderes para representá-la, inclusive em juízo, bem como para praticar todos os atos necessários ao seu regular funcionamento.³⁸

Já a definição de gerente é trazida pelo Código Civil (art. 1.172 e seguintes): considera-se gerente o preposto permanente no exercício da empresa, na sede desta, ou em sucursal, filial ou agência. Note-se que na hipótese de lei não determinar poderes especiais, considera-se o gerente autorizado a praticar todos os atos necessários ao exercício dos poderes que lhe foram outorgados.³⁹

Maria Rita Ferragut assim conceitua representante:

*é a pessoa física ou jurídica que, em função de um contrato mercantil, obriga-se a obter pedidos de compra e venda de mercadorias fabricadas ou comercializadas pelo representado, não tendo poderes para concluir a negociação em nome do representado. Não possui vínculo empregatício, e sua subordinação tem caráter empresarial, cingindo-se à organização do exercício da atividade econômica.*⁴⁰

Percebe-se que, para a caracterização da responsabilidade de que trata o dispositivo legal em questão, faz-se necessária a coexistência de dois elementos essenciais em relação a um fato: que seja praticado por um representante legal de empresa e que denote excesso de poder ou infração à lei ou atos constitutivos da pessoa jurídica.

³⁶ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 124.

³⁷ BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio-Administrador**. 5. reimp. Curitiba: Juruá, 2010, p. 99.

³⁸ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 125.

³⁹ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 126.

⁴⁰ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 126.

Passo à análise do caso concreto.

A autoridade fiscal, ao cominar a penalidade qualificada de 150%, entendeu restar caracterizado o conjunto fático-jurídico a ensejar a responsabilidade tributária.

Entendo lhe assistir razão.

Não desconheço da jurisprudência do STJ que pode ser resumida com a transcrição do Enunciado nº 430 da Súmula do STJ:

O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Mais recentemente, julgou-se a matéria sob a égide do disposto no art. 543-C do CPC/1973 (“recurso repetitivo”), sendo que a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.101.728/SP, de Relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, consolidou entendimento segundo o qual “*a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa*”.

Saliento que o simples inadimplemento da obrigação não pode gerar, de per si, a responsabilidade do administrador da pessoa jurídica. Ao assim dispor, por outro lado, o STJ deixou transparecer que em hipóteses de um inadimplemento, digamos, “qualificado”, pode-se sim atribuir a responsabilidade de que trata o art. 135 do CTN.

Com efeito, não comungo do entendimento daqueles que limitam a aplicação do *caput* do art. 135 do CTN às hipóteses de cometimento de infração à lei societária, excluindo infrações às leis tributárias. Não me parece ser crível que, em se tratando de uma norma tributária, exclua-se do rol de infrações, aptas a ensejar a corresponsabilidade, justamente as próprias leis aplicáveis aos tributos.

E não se fala aqui de um simples inadimplemento de tributo, mas sim de inadimplemento doloso, penalizado administrativamente com multa de 150% que se aplica somente em casos de sonegação, fraude ou conluio (art. 44, inciso I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96 e arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64), dando ensejo à representação fiscal para fins penais por cometimento, em tese, de crime contra a ordem tributária a que alude o art. 1º da Lei nº 8.137/90.

Doutrina, ainda em que franca minoria, e farta jurisprudência, endossam tal entendimento.

O Juiz Federal, Zenildo Bodnar, assim se manifestou a respeito do inadimplemento tributário:

Uma vez definido com precisão o que vem a ser “atos práticos com infração à lei”, é fácil concluir que o simples inadimplemento tributário da pessoa jurídica não autoriza a responsabilização do sócio-gerente ou administrador, salvo, evidentemente, quando acompanhado de condutas dolosas ou culposas, a exemplo da sonegação fiscal e outras fraudes.⁴¹ [grifos nossos]

⁴¹ BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio-Administrador**. Curitiba: Juruá, 2010, p. 128.

No mesmo sentido, Emanuel Carlos Dantas de Assis dispôs:

A diferenciação entre os arts. 134 e 135 do CTN pode ser resumida assim:

- Art. 134: exigência de culpa, restrição da responsabilidade à obrigação tributária principal e limitação do montante ao valor do tributo, acrescido de juros de multa de mora;

- Art. 135: exigência de dolo, abrangência da responsabilidade para abarcar as penalidades por descumprimento de obrigação acessória e ampliar o montante, com inclusão da multa de ofício.

Como a culpa ou o dolo deve ser comprovado, carece uma interpretação casuística. A solução vai depender de cada situação em concreto. Assim, se por um lado é certo que o simples inadimplemento de tributo se constitui em infração de lei, somente a análise dos fatos e circunstâncias irá demonstrar se o sócio tinha razões ou não para deixar de efetuar o pagamento.

O que não pode é a responsabilidade ser atribuída à pessoa física com supedâneo no art. 134 ou 135, sem qualquer investigação sobre a existência de culpa ou dolo. Permitir que assim aconteça é substituir a responsabilidade subjetiva por outra, objetiva, sem guarida no ordenamento jurídico.

Na caracterização do dolo reside a maior dificuldade para as administrações tributárias, na tentativa de responsabilizar os administradores e sócios de sociedades empresárias, por débitos tributários destas. Como demonstrar, afinal, a intenção da pessoa física?

O dolo necessário à responsabilidade estatuída no art. 135 é o presente não só nos crimes contra a ordem tributária previstos na Lei nº 8.137/1990, no contrabando e descaminho (art. 334 do Código Penal, alterado pela Lei nº 4.729/1965), ou nas infrações tributárias dolosas como sonegação, fraude e conluio (Lei nº 4.502/1964, arts. 71 a 73, respectivamente). [...] ⁴² [grifos nossos]

Também em pronunciamentos da PGFN e da Receita Federal pode-se extrair a mesma exegese de tal dispositivo legal:

- PARECER/PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009

[...]

60. Podemos enumerar aqui as conclusões gerais decorrentes da doutrina da responsabilidade subjetiva dos administradores, na forma da jurisprudência hoje pacificada do Superior Tribunal de Justiça:

a) O sócio que não possui poderes de gerência não responde pelas obrigações tributárias da sociedade;

b) O administrador não responde pelas obrigações tributárias surgidas em período em que não detinha os poderes de gerência;

⁴² DANTAS DE ASSIS, Emanuel Carlos. Arts. 134 e 135 do CTN: Responsabilidade Culposa e Dolosa dos Sócios e Administradores de Empresas por Dívidas Tributárias da pessoa Jurídica. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 158-159.

c) A mera ausência de recolhimento de tributos devidos pela pessoa jurídica não pode ser atribuída ao administrador, não respondendo este em razão desse mero inadimplemento da sociedade;

d) O administrador só é responsável por atos seus que denotem infração à lei ou excesso de poderes, como, por exemplo, a sonegação fiscal (que é ilícito punível inclusive penalmente) ou a dissolução irregular da sociedade; [grifos nossos]

- *NOTA GT RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA nº 1, de 17 de dezembro de 2010 (Ato conjunto entre Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e Secretaria da Receita Federal do Brasil. Grupo de Trabalho constituído pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 8 / 2010)*

55. Em relação ao excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou estatuto, é oportuno destacar:

a) Infração ao contrato social ou estatuto – deve ser uma infração a texto exposto do contrato ou estatuto. Ex.: Desenvolver atividade expressamente proibida nos atos constitutivos e alterações.

b) Excesso de poder – não precisa haver vedação. Basta não ter previsão no contrato. Ex. Sócio age como gerente, sem ser (a hipótese do art. 135 abrange inclusive o sócio de fato).

c) Infração à lei – não precisa ser uma lei tributária, porém, deve ter conseqüências tributárias.

56. Observa-se que, se há multa qualificada, há responsabilidade pelo art. 135 do CTN, trazendo à responsabilidade os sócios do tempo do fato gerador. [grifos nossos]

E a jurisprudência também caminho nesse mesmo sentido. Vejamos:

- Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OCORRÊNCIA DE OMISSÃO. INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 535 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. ENCERRAMENTO DA FALÊNCIA DA EMPRESA EXECUTADA. REDIRECIONAMENTO AO SÓCIO-GERENTE. DECRETO-LEI Nº 1.736/79. POSSIBILIDADE. RECURSO PROVIDO PARA DAR PROVIMENTO À APELAÇÃO DA UNIÃO E JULGAR PREJUDICADA A APELAÇÃO INTERPOSTA PELO EXECUTADO.

1. Os embargos declaratórios somente podem ser utilizados quando houver no acórdão obscuridade, contradição ou omissão acerca de ponto sobre o qual deveria pronunciar-se o Tribunal e não o fez, isso nos exatos termos do artigo 535 do Código de Processo Civil.

2. Assiste razão à embargante, pois efetivamente o acórdão embargado não apreciou detidamente a questão referente a aplicação do artigo 8º do Decreto-lei nº 1.736, de 20/12/1979, sendo omissa nesta parte.

3. Os débitos em execução referem-se a IRPJ-Fonte, devendo ser aplicado o Artigo 8º do Decreto-lei nº 1.736/79, porque está autorizado pelo artigo 124, II, do Código Tributário Nacional (são solidariamente obrigadas... as pessoas expressamente designadas por lei... A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem).

4. É correto fixar a responsabilidade dos sócios-gerentes ou administradores nos casos de IPI e imposto de renda retido na fonte, pois nesses casos o não-pagamento revela mais que inadimplemento, mas também o descumprimento do dever jurídico de repassar ao erário valores recebidos de outrem ou descontados de terceiros, **tratando-se de delito de sonegação fiscal previsto na Lei nº 8.137/90, o que atrai a responsabilidade prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional (infração a lei).**

5. Recurso provido para dar provimento à apelação da União e julgar prejudicada a apelação interposta pelo executado. (Embargos de Declaração em Apelação Cível Nº 0509878- 53.1997.4.03.6182/SP, Relator Desembargador Federal JOHONSOM DI SALVO, Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, sessão de 24/10/2013) [grifos nossos]

- Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. REDIRECIONAMENTO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA.

1. A jurisprudência da 1ª Seção desta Corte firmou-se, em consonância com entendimento atual da 1ª e da 2ª Turmas do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que **o redirecionamento contra o sócio-gerente somente tem lugar com início de prova de que o sócio agiu com excesso de mandato ou infringência à lei ou estatuto, não decorrendo da simples inadimplência no recolhimento de tributos.** 2. Nos casos em que a empresa deixa de recolher aos cofres públicos as contribuições previdenciárias descontadas dos segurados empregados, **é possível a responsabilização solidária dos sócios, pois configura infração expressa à lei, não em razão do mero inadimplemento, mas em virtude da prática, em tese, de infração penal (apropriação indébita de contribuições previdenciárias - 168-A do CP).** (EMBARGOS INFRINGENTES Nº 2006.70.99.002075-0/PR, Relatora Juíza VÂNIA HACK DE ALMEIDA, 1ª Seção do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, decisão unânime, sessão de 04 de junho de 2009) [grifos nossos]

- Superior Tribunal de Justiça – STJ – Primeira Turma:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. NOVO PEDIDO DE REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO-GERENTE. ART. 135 DO CTN. POSSIBILIDADE. EXISTÊNCIA DE SENTENÇA CONDENATÓRIA EM CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL. CONFIRMADO.

1. Os efeitos da decisão, já transitada em julgado, que indeferiu anterior pedido de redirecionamento, não irradia efeitos de coisa julgada apta a impedir novo pedido de redirecionamento na mesma execução fiscal em face da existência de sentença condenatória em crime de sonegação fiscal, confirmada pelo Tribunal de 2º grau e com Habeas Corpus pendente de julgamento no STJ,

porquanto aquele pleito inicial está fulcrado apenas em mero inadimplemento fiscal.

2. O redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa. A condenação em crime de sonegação fiscal é prova irrefutável de infração à lei.

3. Recurso especial parcialmente provido.

(REsp 935839/RS, Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, decisão unânime, sessão de 05 de março de 2009) [grifos nossos]

Conforme se observa, ao se tratar não de um simples inadimplemento, mas sim de um inadimplemento qualificado, doloso, caracterizado por conduta fraudulenta e com repercussões na esfera criminal, incide o disposto no art. 135 do CTN, implicando que os administradores da pessoa jurídica (inciso III), os quais respondem, inclusive, na seara criminal, sejam também responsabilizados pela obrigação tributária.

Entendo ser desarrazoado pensar que o responsável pela administração da pessoa jurídica possa vir a ser responsabilizado penalmente, inclusive com restrições ao seu direito de ir e vir, e não possa, diante dos mesmos fatos, responder também pela obrigação tributária correspondente.

Portanto, nas hipóteses em que se mostra correta a qualificação da penalidade com esteio no art. 44, inciso I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96 e arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, incide, automaticamente, a responsabilidade tributária dos administradores da pessoa jurídica que, à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores, também poderão vir a ser responsabilizados pelo cometimento de crimes contra a ordem tributária.

Por fim, tal implicação não possui correspondência biunívoca, ou seja, não se pode fazer o raciocínio inverso a ponto de se concluir que, na ausência de tal penalidade qualificada, não incidiria a responsabilidade tributária de que trata o art. 135, III, do CTN.

Isso porque há hipóteses em que sequer é necessário o lançamento de ofício do crédito tributário para que o responsável legal da pessoa jurídica responda pelo crédito tributário, como, por exemplo, nos casos de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do Código Penal) e na apropriação indébita de que trata como crime contra a ordem tributária pela art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90 (falta de recolhimento de imposto de renda retido na fonte e de IPI destacado na nota fiscal, por exemplo). Em tais hipóteses, basta o contribuinte declarar o débito e não recolhê-lo para que o administrador da pessoa jurídica, ao lado da própria empresa, passe a responder pelo débito correspondente, sem que haja necessidade sequer da realização do lançamento de ofício, e, muito menos, de penalidade qualificada.

Nesse mesmo sentido, venho decidindo que nos lançamentos em que reste configurado que a pessoa jurídica atuada encontra-se em nome de interpostas pessoas, mas o fato gerador correspondente não tem qualquer correlação com tal interposição (por exemplo, depósitos bancários, sem comprovação de origem, nas próprias contas da pessoa jurídica atuada – art. 42 da Lei nº 9.430/96), não há incidência de multa qualificada, mas os reais proprietários de tal pessoa jurídica devem responder pelo crédito tributário correspondente,

quer por força do art. 124, I, do CTN, quer pelo disposto no art. 135, III, do CTN quando demonstrados que administravam tal pessoa jurídica.⁴³

No que diz respeito aos debates sobre individualização de conduta para fins de qualificação da multa, há de se ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça vem entendendo, de fato, ser necessária identificação da conduta dos acusados dos chamados “crimes societários”. Contudo, há reiteradas decisões no sentido de que se mostra suficiente para tal individualização de conduta a comprovação de que o acusado detinha poderes de administração da pessoa jurídica. Veja-se, por exemplo, o decidido no AgRg no REsp 1.551.783/SP:

[...]

Nos termos da jurisprudência desta Corte Superior de Justiça, não há como reconhecer a inépcia da denúncia se a descrição da pretensa conduta delituosa foi feita de forma suficiente ao exercício do direito de defesa, com a narrativa de todas as circunstâncias relevantes, permitindo a leitura da peça acusatória a compreensão da acusação, com base no artigo 41 do Código de Processo Penal (RHC 46.570/SP, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, Sexta Turma, julgado em 20/11/2014, DJe 12/12/2014).

Não se desconhece que esta Corte Superior tem reiteradamente decidido ser inepta a denúncia que, mesmo em crimes societários e de autoria coletiva, atribui responsabilidade penal à pessoa física, levando em consideração apenas a qualidade dela dentro da empresa, deixando de demonstrar o vínculo desta com a conduta delituosa, por configurar, além de ofensa à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal, responsabilidade penal objetiva, repudiada pelo ordenamento jurídico pátrio (RHC 35.687/SP, Rel. Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, Sexta Turma, julgado em 18/09/2014, DJe 07/10/2014).

Assim, nos chamados crimes societários, embora a vestibular acusatória não possa ser de todo genérica, é válida quando,

⁴³ A esse respeito, veja-se o Acórdão 1402-002.120, por mim relatado e julgado por esta turma na sessão de 01 de março de 2016, cujo o seguinte excerto do voto condutor do aresto é elucidativo:

“[...]A meu ver, os elementos apontados pela autoridade fiscal não permitem concluir ter o contribuinte tenha agido com dolo, de modo a caracterizar a fraude a que alude o artigo 72 da Lei nº 4.502/1964.

Em primeiro lugar porque a autuação baseia-se única e exclusivamente em presunção legal de omissão de receitas, sendo que as contas bancárias em que se apoia o lançamento estavam em nome da própria empresa. No mais, o fato de a fiscalização acusar o contribuinte de possuir interpostas pessoas, embora possa surtir efeitos no que atine à responsabilidade tributária de terceiros, em nada altera as características da ocorrência do fato gerador, este sim, elemento a ser levado em consideração para fins de dosimetria da penalidade a ser cominada.

Veja-se que o fato de a empresa estar em nome de terceiros em nada dificultou a seleção da pessoa jurídica para procedimento fiscal, ou seja, não impediu, dificultou ou retardou tanto o conhecimento da ocorrência do fato gerador por parte da autoridade fiscal (sonegação) quanto a própria ocorrência do fato gerador (fraude), uma vez que as contas bancárias a partir das quais se apurou a omissão de receita estavam em nome da própria RECORRENTE.

Assim, concluo que a fraude detectada tem a ver com a cobrança do crédito tributário, e não com sua constituição.”

apesar de não descrever minuciosamente as atuações individuais dos acusados, demonstra um liame entre o seu agir e a suposta prática delituosa, estabelecendo a plausibilidade da imputação e possibilitando o exercício da ampla defesa, caso em que se consideram preenchidos os requisitos do artigo 41 do Código de Processo Penal (RHC 77.050/PE, Rel. Ministro JORGE MUSSI, Quinta Turma, julgado em 06/12/2016, DJe 01/02/2017).

Nessa linha, os seguintes julgados:

PROCESSO PENAL. RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ECONOMIA POPULAR. ADULTERAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. EXCEPCIONALIDADE. CARÊNCIA DE JUSTA CAUSA NÃO EVIDENCIADA. INDEPENDÊNCIA DAS ESFERAS PENAL E ADMINISTRATIVA. INÉPCIA DA DENÚNCIA. REQUISITOS DO ART. 41 DO CPP ATENDIDOS. RECURSO DESPROVIDO.

[...]

4. A alegação de inépcia da denúncia deve ser analisada de acordo com os requisitos exigidos pelos arts. 41 do CPP e 5º, LV, da CF/1988. Portanto, a peça acusatória deve conter a exposição do fato delituoso em toda a sua essência e com todas as suas circunstâncias, de maneira a individualizar, o quanto possível, a conduta imputada, bem como sua tipificação, com vistas a viabilizar a persecução penal e o exercício da ampla defesa e do contraditório pelo réu. Na hipótese em apreço, por certo, a inicial acusatória preenche os requisitos exigidos pelo art. 41 do CPP, porquanto descreve a conduta atribuída ao ora recorrente, permitindo-lhe rechaçar os fundamentos acusatórios.

5. Malgrado seja imprescindível explicitar o liame do fato descrito com a pessoa do denunciado, importa reconhecer a desnecessidade da pormenorização das condutas, até pelas comuns limitações de elementos de informações angariados nos crimes societários, por ocasião do oferecimento da denúncia, sob pena de inviabilizar a persecução penal. A acusação deve correlacionar com o mínimo de concretude os fatos delituosos com a atividade do acusado, não sendo suficiente a condição de sócio da sociedade, sob pena de responsabilização objetiva.

6. Narra a denúncia que o recorrente seria o administrador da empresa varejista e responsável imediato por todos os contratos de compra e venda celebrados, não podendo tal conclusão, lastreada em elementos probatórios amalhados aos autos, ser infirmada em sede de writ.

7. Recurso desprovido. (RHC 34.684/MG, Rel. Ministro RIBEIRO DANTAS, QUINTA TURMA, julgado em 01/12/2016, DJe 07/12/2016).

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. EXCEPCIONALIDADE. INÉPCIA DA DENÚNCIA. NÃO OCORRÊNCIA. PEÇA EM CONFORMIDADE COM O DISPOSTO NO ART. 41 DO CÓDIGO DE PROCESSO PENAL - CPP. CRIME SOCIETÁRIO. POSSIBILIDADE DE DENÚNCIA GERAL. INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE PENAL OBJETIVA. AUSÊNCIA DE FLAGRANTE ILEGALIDADE. RECURSO DESPROVIDO.

[...]

3. Nos crimes societários, não se exige a descrição individualizada das condutas de cada acusado, bastando para se assegurar o direito à ampla defesa a descrição do fato delituoso e a indicação da participação de cada autor na empreitada criminosa. Assim, **no caso dos autos, não há falar em responsabilidade penal objetiva, tendo em vista que ficou demonstrado na denúncia o liame subjetivo na conduta imputada ao recorrente, que, como sócio e administrador da pessoa jurídica, supostamente teria sonogado tributo mediante a omissão de informação às autoridades fazendárias e fraude na fiscalização tributária.** Recurso ordinário em habeas corpus desprovido. (RHC 70.805/SP, Rel. Ministro JOEL ILAN PACIORNIK, QUINTA TURMA, julgado em 09/08/2016, DJe 19/08/2016) [grifos nossos]

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. DELITO SOCIETÁRIO. FALTA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDUTA DOS RECORRENTES. PEÇA INAUGURAL QUE ATENDE AOS REQUISITOS LEGAIS EXIGIDOS E DESCREVE CRIME EM TESE. AMPLA DEFESA GARANTIDA. INÉPCIA NÃO EVIDENCIADA. CONSTRANGIMENTO AFASTADO. [...]

4. Não pode ser acoimada de inepta a denúncia formulada em obediência aos requisitos traçados no artigo 41 do Código de Processo Penal, descrevendo perfeitamente a conduta típica, cuja autoria é atribuída aos recorrentes devidamente qualificados, circunstâncias que permitem o exercício da ampla defesa no seio da persecução penal, na qual se observará o devido processo legal.

5. Nos chamados crimes societários, embora a vestibular acusatória não possa ser de todo genérica, é válida quando, apesar de não descrever minuciosamente as atuações individuais dos acusados, demonstra um liame entre o seu agir e a suposta prática delituosa, estabelecendo a plausibilidade da imputação e possibilitando o exercício da ampla defesa, caso em que se consideram preenchidos os requisitos do artigo 41 do Código de Processo Penal.

6. No caso dos autos, de acordo com a peça vestibular, os recorrentes, na qualidade de administradores da Drogaria Principal do Bairro Ltda., teriam fraudado a fiscalização tributária, omitindo receita relativa a saídas de mercadorias tributadas em documento exigido pela lei fiscal, creditando-se, indevidamente, do ICMS incidente sobre tais operações, o que teria resultado em prejuízo à Fazenda Estadual superior a 2 (dois) milhões de reais, descrição que atende de forma satisfatória as exigências legais para que se garanta ao réu o exercício da ampla defesa e do contraditório. [...]

2. Recurso desprovido. (RHC 67.183/RJ, Rel. Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, julgado em 9/8/2016, DJe 24/08/2016).

PROCESSO PENAL. RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. CRIME SOCIETÁRIO. LEI 8.137/90, ART. 1º, II E V. IMPOSSIBILIDADE DA SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA ESTATAL SE A ADESÃO AO PROGRAMA DE PARCELAMENTO OCORRE APÓS O RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. COAÇÃO INEXISTENTE. PEÇA INAUGURAL QUE ATENDE AOS REQUISITOS DO ART. 41 DO CPP. AMPLA DEFESA GARANTIDA. INÉPCIA NÃO EVIDENCIADA. RECURSO DESPROVIDO.

[...]

II - A exordial acusatória cumpriu todos os requisitos previstos no art. 41 do Código de Processo Penal, sem que a peça incorresse em qualquer violação do que disposto no art. 395 do mesmo diploma legal. Cuida-se, in casu, de denúncia geral, aceita pela jurisprudência pátria. (Precedentes).

III - Nos delitos societários, a peça acusatória (ainda que não possa ser de toda genérica) é válida quando demonstra um liame entre a atuação dos denunciados e a conduta delituosa (mesmo que não individualize as condutas de cada um), a revelar a plausibilidade da imputação deduzida e permitindo o exercício da ampla defesa com todos os recursos a ela inerentes.

IV - Na hipótese em análise, a peça inaugural da acusação revela que os denunciados, por meio da empresa CPI Engenharia Ltda, teriam suprimido valores reativos ao ICMS, através da inserção de elementos inexatos em documentos fiscais e utilização de documentos inexatos, conforme auto de infração e outros documentos do processo criminal.

V - Quanto à autoria, o liame entre o agir do denunciado e o crime imputado está estabelecido em face da condição de responsável que ostenta perante a sociedade. Por isso, no caso, ao contrário do que se alega na peça recursal, verifica-se a possibilidade de plena defesa do acusado a partir da imputação do Ministério Público. Recurso ordinário desprovido. (RHC 67.089/SP, Rel. Ministro FELIX FISCHER, QUINTA TURMA, julgado em 04/08/2016, DJe 17/08/2016)

Com efeito, se tal interpretação é dada pelo próprio STJ no julgamento de recursos no âmbito criminal derivados de procedimentos fiscais, não há como se distanciar, em relação aos mesmos fatos, no que diz respeito à individualização de conduta para fins de apuração de responsabilidade tributária.

Assim sendo, voto por manter a imputação de responsabilidade tributária aos coobrigados em relação ao crédito tributário exigido de ofício.

3.6 DA EXIGÊNCIA DE CSLL

Todos os argumentos utilizados para fundamentar a exigência de IRPJ amoldam-se perfeitamente à exigência de CSLL.

Desse modo, voto por negar provimento ao recurso voluntário também em relação a esse item.

4 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento e da decisão de primeira instância, e, no mérito, por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Voto Vencedor

Conselheiro Roberto Silva Junior - Redator Designado

Não obstante o bem elaborado voto do Conselheiro Relator, ousou divergir quanto à possibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício. A matéria já foi examinada por esta Turma, que de forma sistemática vem rechaçando a cumulação das duas multas.

Em primeiro lugar, a multa isolada não se destina a apenar omissão de receitas, nem deduções indevidas, exclusões não autorizadas da base de cálculo ou falta de adição ao lucro líquido. Para essas infrações, aplica-se a multa de ofício, cobrada juntamente com o tributo, do qual ela é acessório, pois só tem existência em face do tributo devido. Trata-se, portanto, de multa vinculada ao tributo, diferente da outra que se exige de forma isolada.

A multa isolada, diferentemente da outra, foi instituída para punir os contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixam de recolher as estimativas mensais. Isso porque, encerrado o ano base, já não é juridicamente possível exigir as estimativas, pois elas têm natureza de antecipação do tributo apurado no final do período. Encerrado o período base, o Fisco só pode exigir o valor efetivamente devido, e não as antecipações.

Em resumo, as estimativas só podem ser cobradas no curso do respectivo período de apuração.

Até o advento da multa isolada, a norma que determinava o recolhimento das estimativas mensais, àqueles que optassem pelo lucro real anual, não era, na prática, obrigatória, pois destituída de sanção específica para seu descumprimento. Por isso, o recolhimento das estimativas se tornara mera recomendação, a qual o contribuinte atendia se lhe conviesse, porque o descumprimento não tinha consequência.

É nesse contexto que surgiu a figura da multa isolada, cujo propósito específico é punir o descumprimento da norma que impõe, aos que optaram pelo lucro real anual, o recolhimento mensal por estimativa ou, opcionalmente, o levantamento de balancete de verificação, visando a suspender ou reduzir a estimativa do mês.

Essa, em linhas gerais, é a finalidade da multa isolada. Para tais situações foi concebida, de modo que, aplicá-la a casos de omissão de receita ou de glosa de despesas, além de ser um desvio, é uma forma de exacerbar a penalidade, sem previsão legal para tanto.

A par dessas razões, existe ainda um entendimento de que a aplicação da multa vinculada afastaria, pelo princípio da consunção, a multa isolada. O E. Superior Tribunal de Justiça tem decisões nesse sentido, das quais é exemplo a proferida no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS.

Do voto condutor da decisão, da lavra do eminente Ministro Herman Benjamin, se pode extrair o trecho abaixo:

Conforme assentado na decisão agravada, a Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996. Confirmam-se:

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTE.

1. A Segunda Turma desta Corte, quando do julgamento do REsp nº 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins, DJe 24.3.2015, adotou entendimento no sentido de que a multa do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 somente poderá ser aplicada quando não for possível a aplicação da multa do inciso I do referido dispositivo.

2. Na ocasião, aplicou-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe 28/9/2015).

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.

2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430 96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção.

Recurso especial improvido.

(REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe 24/3/2015).

A natureza de cada uma das multas e o entendimento pela prevalência do *princípio da consunção* foram suficientemente debatidos no REsp 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins. Transcrevo, por oportuno, os fundamentos declinados por Sua Excelência:

Não prospera a pretensão recursal, na medida em que não reconheço a possibilidade de exigência cumulativa de tais multas.

A multa do inciso I é aplicável nos casos de "*totalidade* ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou *recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*".

A multa do inciso II, entretanto, é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "*a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)*".

Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido.

Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, "a" e "b", em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos caso ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas "multas isoladas", portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser as multas exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no *caput*.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, a cobrança da multa de forma conjunta.

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

Firmado nesses dois fundamentos, afasto a exigência da multa isolada, acompanhando, nas demais questões, o voto do ilustre Conselheiro Relator.

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior