



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

Processo n° 10120.723637/2014-79
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-002.986 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de julho de 2018
Matéria FRAGMENTAÇÃO DE RECEITAS. CONCENTRAÇÃO DE CUSTOS. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA
Recorrente NOVO MUNDO MÓVEIS E UTILIDADES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

FRAGMENTAÇÃO DE RECEITAS. CONCENTRAÇÃO DOS RESPECTIVOS CUSTOS. ALEGAÇÃO DE PROPÓSITO NEGOCIAL.

Alegações no sentido de existência de propósito comercial, razões de ordem comercial e administrativa e de direito à livre iniciativa, não são hábeis a afastar a autuação por omissão de receitas se não afastada a constatação fiscal de que, apesar de concentrar todos os custos e a quase totalidade das despesas, a autuada (optante pelo lucro real) transferiu para outras empresas do mesmo grupo (tributadas pelo lucro presumido) quase toda receita de serviços, receitas essas que, posteriormente, retornam à sua efetiva detentora a título de mútuos que não são pagos, mas são baixados em contrapartida de distribuição de lucros.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. IMPUTAÇÃO DE FRAUDE.

Não afastadas as constatações fiscais que ensejaram imputação de intuito de fraude, não há como afastar a multa aplicada no percentual de 150%.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. DUPLICIDADE DE EXIGÊNCIAS.

Configurada a existência de ilícitos distintos e inconfundíveis, não se pode caracterizar a identidade das multas aplicadas.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei, os diretores, gerentes e representantes da pessoa jurídica.

ANTECIPAÇÕES. RETENÇÕES NA FONTE. VALORES CONSIDERADOS NA FISCALIZAÇÃO E NÃO INCLUÍDOS NOS

CÁLCULOS EFETUADOS EM DILIGÊNCIA. NECESSIDADE DE CORREÇÃO

À vista da ressalva quanto ao fato de que o Relatório de Diligência Fiscal não registrou nas respectivas planilhas, os valores integrais de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) que já haviam sido considerados no Termo de Verificação Fiscal (TVF), cumpre acolher tal pedido para que a DRF assim reconsidere.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade da autuação e da decisão de primeiro grau e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte para aproveitamento, nesta autuação, do prejuízo fiscal e base negativa de CSLL restabelecidos em face do acórdão proferido no julgamento do processo nº 10120.730439/2012-08; por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário quanto à multa isolada de estimativas, vencidos Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Gustavo Guimarães da Fonseca e Flávio Machado Vilhena Dias; e ainda, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário dos responsáveis solidários, nos termos do relatório e voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lucia Miceli, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias, Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recursos Voluntários interpostos pela Contribuinte e dois Responsáveis Tributários, face ao Acórdão nº 14-57.0723, de 4 de março de 2015, da 13ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto SP que, por unanimidade de votos, julgou improcedente suas impugnações, para rejeitar a arguição de nulidade, indeferir o pedido de diligência/perícia, manter integralmente os lançamentos de IRPJ e CSLL e manter a atribuição de responsabilidade tributária às pessoas físicas indicadas na autuação, registrando-se a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012 NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA

Não se cogita cerceamento de defesa se todos os interessados foram regularmente cientificados dos autos de infração e deles se defenderam apresentando impugnação em que demonstram ter pleno conhecimento dos fatos imputados pela Fiscalização.

QUEBRA DE SIGILO FISCAL. INEXISTÊNCIA

A autoridade fiscal está autorizada a requerer informações necessárias à apuração de tributos de todas as pessoas jurídicas e físicas ligadas ao fato investigado e a utilização dessas informações para demonstrar e comprovar as infrações imputadas autuada, não caracteriza quebra de sigilo fiscal, sobretudo se referentes a empresas do mesmo grupo, com administração e/ou sócios em comum.

IMPUGNAÇÃO. PROVAS.

A impugnação, além de outras condições, deve mencionar os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

DILIGÊNCIA.

É incabível a realização de diligência em se tratando de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da impugnação, bem como quando não atendidos os requisitos para a sua formulação, sobretudo se sequer foram individualizados pelos Impugnantes os pontos de divergência ou os valores alegadamente faltantes em relações de despesas detalhadas na autuação.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012 FRAGMENTAÇÃO DE
RECEITAS. CONCENTRAÇÃO DOS RESPECTIVOS CUSTOS.
ALEGAÇÃO DE PROPÓSITO NEGOCIAL.

Alegações no sentido de existência de propósito comercial, razões de ordem comercial e administrativa e de direito à livre iniciativa, não são hábeis a afastar a autuação por omissão de receitas se não afastada a constatação fiscal de que, apesar de concentrar todos os custos e a quase totalidade das despesas, a autuada (optante pelo lucro real) transferiu para outras empresas do mesmo grupo (tributadas pelo lucro presumido) quase toda receita de serviços, receitas essas que, posteriormente, retornam à sua efetiva detentora a título de mútuos que não são pagos, mas são baixados em contrapartida de distribuição de lucros.

LANÇAMENTO ANTERIOR. PENDÊNCIA DE DECISÃO DEFINITIVA.
INEXISTÊNCIA DE IMPEDIMENTO PARA OUTRO LANÇAMENTO.
REPERCUSSÃO. EXECUÇÃO DO ACÓRDÃO.

Existindo regular autorização para novo exame, a pendência de decisão administrativa definitiva acerca de lançamento anterior, com outra motivação e que alterou os resultados informados em DIPJ de alguns períodos e saldos de prejuízos compensáveis, não impede a formalização de segundo lançamento partindo do resultado do primeiro.

Os efeitos de eventual decisão definitiva favorável ao contribuinte em lançamento anterior e que repercute no lançamento em questão devem ser

verificados e considerados pela autoridade preparadora nos valores a serem cobrados quando da execução do acórdão definitivo.

DESPESAS. DEDUTIBILIDADE

Questionamentos acerca das despesas admitidas na autuação devem ser acompanhados da identificação individualizada dos valores pretendidos e das provas de sua necessidade, usualidade e normalidade, além da sua vinculação às receitas consideradas na reconstituição do resultado.

RECONSTITUIÇÃO DO RESULTADO. APURAÇÃO UNIFICADA.

A reconstituição de resultado da autuada (revendedora de mercadorias) motivada pela constatação de que, apesar de concentrar os dispêndios, as receitas por eles propiciadas foram transferidas para outras empresas do grupo (prestadoras de serviços), não constitui apuração unificada, mas reflete observância do Princípio da Entidade.

A pretensão de que a reconstituição do resultado efetuada na autuação contemplasse outra empresa do grupo, sob alegação de mesmo objeto social (revenda de mercadorias com atuação em outra área geográfica), mas para a qual não verificada transferência de receitas da autuada, não encontra amparo na legislação comercial e fiscal.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Em se tratando de exigências reflexas de tributos e contribuições que têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejudgado na decisão dos decorrentes.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. IMPUTAÇÃO DE FRAUDE.

Não afastadas as constatações fiscais que ensejaram imputação de intuito de fraude, não há como afastar a multa aplicada no percentual de 150%.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. DUPLICIDADE DE EXIGÊNCIAS.

Configurada a existência de ilícitos distintos e inconfundíveis, não se pode caracterizar a identidade das multas aplicadas.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei, os diretores, gerentes e representantes da pessoa jurídica.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

Os autos de infração (IRPJ e CSLL, anos-calendário de 2009 a 2012), totalizaram R\$80.478.129,08, já com acréscimos (multa qualificada, 150%, juros e multa de ofício isolada, por falta de recolhimento de estimativa). As exigências de PIS e COFINS foram formalizadas no Proc. 10120.723638/2014-13.

A fiscalização destacou que a recorrente fragmentou suas atividades em várias pessoas jurídicas (satélites). Ressalva, porém, que os custos relativos às compras para revenda seriam concentrados na recorrente, tributada pelo Lucro Real.

Verificou-se que, uma parte das receitas inicialmente auferida pela recorrente seria transferida para as demais pessoas jurídicas do grupo. As receitas decorrentes da venda de mercadorias financiadas e com seguro ou garantia estendida seriam retiradas e levadas às empresas satélites, tributadas pelo lucro presumido.'

Assim, na recorrente (lucro real) seriam concentradas todas as despesas, enquanto parte de sua receita seria transferida para as empresas satélites (lucro presumido). Com essa fragmentação, a recorrente **teria passado a ter prejuízos** ano após ano, não pagando valor algum a título de IRPJ e CSLL.

No entendimento da fiscalização, em decorrência dos prejuízos, o patrimônio líquido da recorrente teria ficado comprometido. A partir de 2010, ela teria passado a receber aumento no capital social como investimentos da controladora, **retornando** para ela **recurso que sempre teria lhe pertencido**.

Registra que, na prática, o que teria ocorrido, teria sido a transferência constante de valores financeiros das contas bancárias das empresas criadas pela fragmentação para as contas bancárias da recorrente, operações contabilizadas como **mútuo**. Posteriormente, tais contas tinham seus **saldos baixados** como **distribuição de lucros** para **controladora**, chamada **Martins Ribeiro**.

Salientou-se que, a Martins Ribeiro, **controladora de todas as sociedades do grupo Novo Mundo**, era a empresa que fazia a **ponte** para os **valores financeiros de receitas**, como comissões, retornarem para a recorrente. Ela recebia os lucros e baixava contabilmente os saldos destes lucros distribuídos como investimento na empresa mãe (recorrente). Essa, por sua vez, providenciava a alteração contratual com o registro do **aumento de capital**, fechando o ciclo do retorno do valor financeiro para ela.

A fiscalização detalha todas as provas produzidas, no intuito de demonstrar a "artificial" criação de mini empresas, por iniciativa das empresas de porte, com os mesmos sócios da empresa mãe. Essa forma de atuar, foi considerada que teria, por intuito, a evasão fiscal.

A Fiscalização concluiu que, **não haveria como se aceitar** que a receita de uma atividade própria da recorrente **fosse alocada em outras empresas** criadas pelos **mesmos sócios** e os **custos decorrentes da execução desta atividade fossem alocados na recorrente**.

Ressaltou-se que, esse *modus operandi*, quanto à transferência de toda receita de comissões de vendas para as empresas fragmentadas lesaria o Fisco Federal, gerando uma tributação mais favorecida com a **redução a 32%** da base de cálculo do IRPJ e CSLL, sobre as receitas transferidas, bem como a redução da tributação do PIS e Cofins, com aplicação de alíquotas menores (regime cumulativo) considerando que as **empresas auxiliares** são optantes do regime **Lucro Presumido**.

Por essa razão, a autoridade fiscal recalculou o lucro operacional da recorrente, atribuindo a ela receitas de comissões, que foram deslocadas para as empresas criadas pela fragmentação.

Aplicou, ainda, **multa de ofício** no percentual de **150%**, tendo em vista a comprovação de **fraude**, e **multa isolada** sobre a **redução indevida das estimativas mensais** de IRPJ e CSLL. Indicaram-se como **responsáveis solidários** os senhores **Agenor Braga e Silva Filho e Carlos Luciano Martins Ribeiro**.

A contribuinte, NOVO MUNDO MOVEIS E UTILIDADES LTDA, e os responsáveis tributários AGENOR BRAGA E SILVA FILHO, CARLOS LUCIANO MARTINS RIBEIRO (fl.31.361), foram intimados do Acórdão recorrido, em **17/03/2015** (fl. 31359), via DTE. Interpuseram recursos voluntários, em **16/04/2015** (fl. 3578). As partes estão regularmente representadas (Novo Mundo, Agenor e Carlos foram representados pela Advogada Fernanda e Advogado Sidinei – procuração juntada à impugnação).

Recursos Voluntários

As razões de recursos são idênticas, podendo ser sintetizadas da seguinte forma:

- a) recomposição da base de cálculo do lançamento em face de decisão definitiva em favor da NM Móveis e Utilidades no PAF 10120.730439/2012-08: a empresa obteve decisão definitiva em PAF, no qual discutiu-se a natureza de valores recebidos pelo Estado de Goiás. Ao final, decidiu-se que os valores têm natureza de subvenção de investimento, não devendo ser considerados nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL. Consequentemente, deve ser recomposta a base de cálculo dos tributos ora exigidos, adequando-se a decisão definitiva do mencionado processo.
- b) nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa: houve descon sideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços do Grupo Novo Mundo sem, contudo, intimá-las do procedimento fiscal. Logo, não foi oportunizada a participação das empresas diretamente afetadas pelo lançamento. É pressuposto de validade do PAF a intimação de todos os envolvidos no lançamento.
- c) nulidade do acórdão recorrido por inovação dos fundamentos do lançamento: o auto de infração teve como fundamento a descon sideração da personalidade jurídica das empresas. No entanto, a DRJ adotou entendimento distinto, de que a autuação teve como objeto principal a descon sideração das operações de transferência de receitas, e não da personalidade jurídica das sociedades prestadoras de serviços.

Por essa razão, a decisão de primeira instância deve ser anulada, para que outro acórdão seja proferido nos limites da fundamentação utilizada no lançamento de ofício.

- d) legalidade da reestruturação empresária do grupo Novo Mundo.

Discrecion ariedade na descon sideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços.

A reorganização empresarial do Grupo teve como escopo efetuar a divisão do comércio varejista da prestação de serviços. Com isso, a responsabilidade e a receita pela prestação de serviços de financiamento e seguros ficaram com as empresas especializadas; enquanto a responsabilidade e a receita do comércio varejista permaneceram com a NM Móveis e Utilidades e a Novo Mundo Amazônia Móveis e Utilidades.

Para a fiscalização, porém, as empresas satélites (Novo Mundo Gestora, Novo Mundo Serviços e Novo Mundo Promotora) eram apenas simulacro de pessoa

jurídica, pois quem efetivamente prestava os serviços de financiamento e de seguros era a empresa que comercializava os produtos varejistas (NM Móveis e Utilidades). As empresas satélites funcionavam como meros departamentos da autuada.

Ora, as premissas adotadas pela fiscalização permitem concluir que a empresa autuada, ao prestar serviços de financiamento e seguros para a Novo Mundo Amazônia, também agiu como uma empresa de fato. Se a atividade e receita de financiamento e seguros pertenciam à autuada, pois as empresas satélites inexistiam, ao prestar serviços para a Novo Mundo Amazônia, agiu como simulacro de empresa, estando presente a subsidiariedade apontada no auto de infração.

A composição contábil realizada pela fiscalização não espelha a realidade, devendo ser afastada: (1) seja por nulidade em face da ausência de fundamentação da autuação, o que causa grave prejuízo à defesa, pois a contribuinte não sabe em que medida as operações utilizadas para desconsiderar a realidade econômica das empresas são, de fato, vedadas, tendo em vista que, nesse sentido, a Novo Mundo Móveis deveria ser considerada integrante da Novo Mundo Amazônia; (2) seja diante da improcedência da autuação, uma vez que agiu de forma discricionária, pois afastou o princípio da entidade arbitrariamente, não realizando a composição contábil em consonância com a sua argumentação.

e) da improcedência dos argumentos utilizados pelo acórdão recorrido para manter a autuação fiscal:

- a estrutura das empresas não pode ser motivo para manter a autuação fiscal, porquanto os serviços que prestam não demandam grande estrutura física ou de um alto número de funcionários, mas sim de especialização em relação aos serviços que realizam;
- a transferência e a utilização de funcionários de empresas integrantes do mesmo grupo econômico são justificadas, pois eles já conhecem o funcionamento do grupo e apresentam qualificação profissional;
- as empresas prestadoras de serviços foram criadas para especializar os serviços de financiamento e de seguros, dando maior racionalidade e eficiência à estrutura empresarial;
- informações do Banco Fibra confirmam que as empresas prestadoras de serviços realizaram as atividades para as quais foram criadas;
- as despesas relacionadas à prestação de serviços estavam alocadas nas empresas que desenvolviam essa atividade. Não houve desvinculação entre receitas e despesas, pois as empresas desconsideradas efetivamente prestavam serviços e tinham despesas vinculadas a essas atividades;
- a forma pela qual a administração qualificou as operações financeiras realizadas no grupo Novo Mundo demonstra que, de fato, ela não analisou todo o contexto em que ocorreu a reorganização societária do grupo. A reorganização teve como escopo garantir maior racionalização empresarial, por meio de uma divisão fixa de atividades entre as diversas sociedades que compõem o grupo. O fato de uma empresa apresentar problemas financeiros não compromete as demais. Por essa razão, as empresas realizaram empréstimos para a Novo Mundo Móveis. A recorrente não precisou pagar, pessoalmente, pelos empréstimos, pois as empresas integravam o mesmo grupo empresarial e tinham a obrigação de distribuir o lucro aos seus sócios, que escolheram utilizá-lo para garantir a saúde financeira das

deficitárias; o Carf rechaça análise subjetivista fundamentada no 'propósito negocial da operação';

f) necessidade de recompor a base de cálculo para incluir a Novo Mundo Amazônia, pois ela participou do mesmo plano de reorganização societária. Ambas as empresas (recorrente e Novo Mundo Amazônia) que atuam no comércio de mercadorias e recebem serviços das empresas desconsideradas devem compor a presente autuação;

g) caráter idêntico das operações financeiras entre a Novo Mundo Amazônia e a Novo Mundo Móveis e Utilidades: a Novo Mundo Amazônia também realizava operações financeiras com a recorrente. Assim, se os mútuos realizados pelas empresas prestadoras de serviços configuraram transferência de receita para autuada, deve ser reformado o acórdão recorrido, para haver a recomposição da base de cálculo para incluir a Novo Mundo Amazônia no lançamento;

h) das despesas operacionais não consideradas: caso o lançamento seja mantido, o acórdão recorrido deve ser reformado, para admitir as despesas operacionais suportadas pelas empresas prestadoras de serviços.

i) improcedência da multa isolada por configurar bis in idem punitiva.

j) improcedência da multa qualificada: não foi provada fraude, pois a reorganização societária foi realizada com escopo eminentemente extra fiscal. Não há fundamento para aplicação da multa em 150%.

l) improcedência da responsabilização solidária dos administradores, pois não há prova de que agiram de forma dolosa.

A **PFN apresentou contrarrazões** reforçando os fundamentos da fiscalização e da DRJ. Requereu a manutenção do auto de infração e o improvimento do recurso voluntário.

Diligência. Créditos. Incentivos Fiscais do Estado de Goiás. Proc. 10120.730439/2012-08

Na primeira oportunidade em que os recursos voluntários foram submetidos a julgamento neta Turma, acolheu-se o pedido preliminar dos recorrentes, para que fosse realizada a recomposição da base de cálculo do lançamento, para considerar os efeitos de decisão definitiva que lhe foi favorável, proferida nos autos do PAF nº 10120.730439/2012-08.

Na forma demonstrada, haveria a possibilidade de se compensar créditos tributários relativos a subvenções concedidas pelo Estado de Goiás.

Assim, o julgamento foi convertido em diligência e os autos retornaram à DRF para a seguinte verificação:

a) qual o saldo de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL que restaram disponíveis, após o provimento do recurso voluntário no âmbito do referido PAF nº 10120.730439/2012-08;

b) esclarecer se os referidos saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL foram utilizados em períodos de apuração posteriores e/ou em parcelamentos especiais a que eventualmente a recorrente aderiu, detalhando o referido aproveitamento;

- c) qual o impacto do aproveitamento desse crédito no lançamento deste processo;
- d) apresentar relatório a respeito;
- e) intimar a recorrente para manifestar-se no prazo de 30 dias.

A **diligência realizada** foi registrada nos termos do Relatório de Diligência Fiscal e Planilhas Anexas de fls. 31906/31915, dos quais destacam-se os seguintes pontos:

- a) a fiscalização compensou prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL em favor do sujeito passivo, reduzindo a autuação, em montantes permitidos pela legislação de regência, considerando os saldos disponíveis, por ocasião da lavratura, controlados pela Receita Federal no Sistema de Acompanhamento do Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (Sapli), cujo controle pelo sujeito passivo consta dos Livros de Apuração do Lucro Real (Lalur);
- b) diante do provimento do recurso voluntário (Proc. 10120.730439/2012-08), relativo a períodos anteriores, **os saldos precisam ser reajustados**, com efeitos na autuação;
- c) em atendimento à Resolução nº 1302-000.497, 1ªS,3ªC, 2TO, de 21/06/2017, anexou **planilhas demonstrando em detalhes as alterações de saldos e os ajustes necessários na autuação**. Realizou-se a recomposição do prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, reduzindo-se os valores do auto de infração (valor principal). O recálculo apurou saldo zero em determinados períodos e IRPJ e CSLL devidos em outros, conforme planilhas de fls. 31906/31915.

Resposta da Recorrente à Intimação do Resultado da Diligência

Da **resposta à intimação** do resultado da diligência, destacam-se os seguintes pontos:

- a) as duas autuações lavradas (PAF 10.120.730439/2012-08 - IRPJ e CSLL; e PAF 10.120.731185/2012-3 - PIS e COFINS), 2009/2010, decorreram de questionamento a respeito do benefício de ICMS, como subvenção para custeio. Ao final, comprovou-se tratar de subvenção para investimento;
- b) na recomposição do IRPJ e CSLL, houve redução do valor dos tributos autuados, contudo, não foi realizada a compensação de todas as deduções legais a título de pagamento e/ou retenções (IRRF) consideradas na autuação original. Apresentou quadros demonstrativos (fls. 32250/32256) que indicam os valores de IR Fonte consignados no Termo de Verificação Fiscal (fls. 55/119);
- c) para a unificação das empresas, como procedeu a fiscalização, deveria também ter incluído a Novo Mundo Amazônia;
- d) a segregação das atividades da recorrente em empresas auxiliares teria resultado, no aumento da tributação, em relação à tributação unificando-se as empresas, o que teria levado ao recolhimento de R\$14 milhões. Apresenta quadros demonstrativos, por meio dos quais pretende indicar que seriam maiores os valores de saldos negativos, do que aqueles apurados na diligência;
- e) concordou com a diligência fiscal e requereu:

1. saneamento dos valores já reconhecidos pela fiscalização;
2. baixa do arrolamento de bens da recorrente;
3. compensação de todo o IRRF não considerado na diligência;
4. inclusão da Novo Mundo Amazônia para unificação das operações, dizendo que com isso haveria a anulação do crédito tributário;
5. anulação da multa qualificada, por não haver dolo na segregação de atividades; e
6. improcedência do auto de infração.

Os autos retornaram para julgamento do recurso voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rogério Aparecido Gil - Relator

Os recursos voluntários são tempestivos e os recorrentes estão regularmente representados. Conheço dos recursos.

Preliminar de Recomposição da Base de Cálculo do Lançamento em face de decisão definitiva no PAF nº 10120.730439/2012-08.

A DRF de origem respondeu aos itens da resolução desta Turma, cujos novos saldos apresentados nas planilhas de fls. 31906/31915 considero corretos para prosseguimento no julgamento dos recursos voluntários.

Todavia, diante da ressalva apresentada pela recorrente, no que diz respeito ao fato de que o Relatório de Diligência Fiscal não registrou nas respectivas planilhas anexas, os valores integrais de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) que já haviam sido considerados no Termo de Verificação Fiscal (TVF), cumpre acolher tal pedido para que a DRF considere, devidamente, o IR FONTE que já havia sido considerado pela fiscalização (planilhas apontadas pela recorrente, em sua manifestação de fls. 32250/32256).

Assim, considerando que, já por ocasião da fiscalização, houve o reconhecimento de direito creditório da recorrente, referente a retenções na fonte e, diante da não inobservância a esse direito, por ocasião da referida diligência, cabe nesse ponto, **dar provimento ao recurso voluntário** da recorrente para que a DRF restabeleça, como consignado no TVF, os citados valores relativos às antecipações (IRRF).

Preliminar de Nulidade do Acórdão Recorrido por Inovação dos Fundamentos do Lançamento

Os recorrentes alegam que existe um descompasso entre o termo de verificação fiscal e a decisão de primeira instância, caracterizando inovação nos fundamentos do lançamento.

Contudo, razão não lhes assiste, pois as conclusões da DRJ não destoam da autoridade fiscal. Como segue.

De acordo com o TVF:

167. O fato contábil comum a estas empresas criadas pela fragmentação é a inexistência de custos, pois as mesmas nunca efetuaram qualquer compra de mercadorias para revenda, todos os custos são concentrados na empresa fragmentada (Novo Mundo Móveis e Utilidades Ltda.), que é quem compra, revende e suporta todos os custos e despesas de vendas, e com a diminuição de Receitas de Comissões, a fiscalizada passa a ter PREJUÍZOS ano após ano.

168. Assim, a fiscalizada, a partir da venda de mercadorias financiadas e com seguro ou garantia estendida, definia que as despesas, relativas a estas vendas, deveriam ser mantidas agregadas em sua contabilidade (Lucro Real) e **as receitas deste mesmo fato contábil** deveriam ser retiradas e levadas à outra sociedade que possui regime tributário mais favorecido para esta receita (Lucro Presumido). Temos receitas, portanto, desprovidas de custos/despesas em sua contrapartida.

Sobre os efeitos tributários da fragmentação realizada pelo grupo Novo Mundo, a fiscalização conclui o seguinte:

173. Não há como se aceitar que a receita de uma atividade própria da fiscalizada seja alocada em outras empresas criadas pelos mesmos sócios e os custos decorrentes da execução desta atividade sejam alocados na fiscalizada. Esta transferência de toda receita de comissões de vendas para as empresas fragmentadas, lesa o Fisco Federal, gerando uma tributação mais favorecida com a redução a 32% da base de cálculo do IRPJ e CSLL sobre as receitas transferidas, bem como a redução da tributação do PIS e Cofins, com aplicação de alíquotas menores (regime cumulativo) considerando que as empresas auxiliares são optantes do regime Lucro Presumido.

174. Desta forma a fiscalização fará a recomposição das Receitas e Despesas que efetivamente pertenceram à fiscalizada, fazendo assim a correta tributação das mesmas.

Já a DRJ confirma a acusação fiscal, pois, segundo constou do voto do

Relator:

A motivação fática dos Autos de Infração não foi apenas a opção da empresa de reestruturar suas atividades dividindo-as entre outras pessoas jurídicas criadas para tanto, mas sim a constatação de que receitas da empresa autuada foram desvinculadas das despesas, ou seja, de que receitas da Novo Mundo Móveis e Utilidades Ltda. foram transferidas para outras pessoas jurídicas do grupo, mas os dispêndios (custos e despesas) necessários para gerar tais receitas foram mantidas integralmente na empresa principal (...)

Em suma, os interessados não apenas reestruturaram suas atividades mediante criação de novas empresas - fato que, por si só, não foi o motivo da autuação -, mas concentraram dispêndios em uma só pessoa jurídica e distribuíram receitas entre outras empresas do grupo, com regimes de tributação diferentes para cálculo tanto do IRPJ e CSLL, como para cálculo de PIS e COFINS. No tocante ao lançamento, e os efeitos do planejamento tributário, **a decisão de primeira instância confirmou o procedimento adotado pela fiscalização, que recalculou o Lucro Operacional da fiscalizada, nos anos-calendário 2009, 2010, 2011 e 2012, com todas as Receitas**

de Comissões atribuídas às empresas criadas pela fragmentação, diminuídas das receitas correspondentes a Novo Mundo Amazônia, das deduções admitidas na legislação (vendas canceladas, descontos incondicionais e impostos sobre vendas) e das despesas citadas no parágrafo anterior (despesas operacionais das auxiliares).

No que diz respeito à desconsideração de personalidade jurídica, o Termo de Verificação Fiscal tratou do assunto, assentando que:

165. Desta forma, a fiscalização **não está fazendo a desconsideração da personalidade jurídica das empresas criadas pela fragmentação, mas está atribuindo as receitas detalhadas nos parágrafos 77 a 95 pertencentes a NOVO MUNDO MÓVEIS E UTILIDADES LTDA, empresa ora fiscalizada.**

Verifica-se, portanto, que os trechos confrontados acima comprovam que **não há a inovação apontada pelos recorrentes**. Os fatos são os mesmos e a decisão de primeira instância confirmou o auto de infração, entendendo que **receitas da NM Móveis e Utilidades foram fraudulentamente deslocadas para empresas satélites, o que autorizou a recomposição da base de cálculo de IRPJ e CSLL.**

Registre-se, ainda, que o direito de defesa foi devidamente exercido pelos recorrentes, que demonstraram conhecer a acusação fiscal, apresentando longa e detalhada impugnação e, posteriormente, recursos voluntários.

Logo, por não existir a alegada inovação rejeito a preliminar de nulidade.

Preliminar de Nulidade do Lançamento por Cerceamento do Direito de Defesa

Os recorrentes defendem que as empresas chamadas de satélites (Novo Mundo Serviços Ltda., Novo Mundo Gestora de Negócios Ltda. e Novo Mundo Promotora de Vendas Ltda.) deveriam ter sido intimadas do lançamento tributário.

A acusação fiscal é de que tais empresas foram utilizadas para gerar efeitos tributários favoráveis à Novo Mundo Móveis e Utilidades Ltda. Receitas antes auferidas pela autuada, tributada pelo lucro real, foram deslocadas para as satélites, incluídas na sistemática do lucro presumido, reduzindo, assim, a carga tributária do grupo.

A fiscalização promoveu a realocação para a autuada das receitas decorrentes de financiamentos, seguros ou garantia estendida, pois a ela pertenciam, gerando o auto de infração. Logo, a NM Móveis e Utilidades foi corretamente apontada como sujeito passivo, por ter realizado o fato jurídico tributário. Já as pessoas físicas foram incluídas na qualidade de responsáveis (artigo 121, § único, II, CTN), com base no artigo 135, inc. III do CTN.

Registre-se, portanto, que o lançamento atinge apenas a NM Móveis e Utilidades, por ser ela a verdadeira titular das receitas. Além disso, nessa fiscalização, não foram apurados tributos devidos e não recolhidos nas demais empresas do grupo.

Assim, cumpre **rejeitar a preliminar**, pois o direito de defesa foi devidamente oportunizado para os sujeitos passivos (NM Móveis e Utilidades e responsáveis), além de representantes das empresas Novo Mundo Serviços, Novo Mundo Gestora e Novo Mundo Promotora integrarem o auto de infração.

Do Mérito

Ilegalidade das Operações Realizadas pelo Grupo Novo Mundo. Simulação na Transferência de Receitas.

A fiscalização consignou que, os controladores da recorrente NM Móveis e Utilidades criaram e utilizaram empresas auxiliares, no intuito de deslocar receitas que pertenciam à empresa principal, para serem tributadas pela sistemática do lucro presumido. As despesas, por sua vez, foram mantidas na empresa fiscalizada, tributada pelo lucro real. Os recursos, posteriormente, retornaram para a autuada, na forma de mútuo e investimentos.

Com essas operações, segundo o Fisco, a empresa conseguiu uma economia de 32% na base de cálculo do IRPJ e CSLL sobre as receitas transferidas, bem como a redução da tributação do PIS e COFINS, com aplicação de alíquotas menores, próprias do regime cumulativo (fls. 37 do TVF).

Comprovou-se que houve simulação, pois a transferência de valores não se mostrou real; as receitas pertenciam à empresa responsável pela venda de mercadorias, sendo as empresas auxiliares utilizadas no intuito de se atingir a forma menos onerosa de tributação. Posteriormente, por meio de mútuos e investimentos, os recursos retornam para a verdadeira titular, ou seja, para autuada.

As provas que embasaram a conclusão da fiscalização foram as seguintes:

A empresa autuada, Novo Mundo (NM Móveis e Utilidades), foi constituída em 1960, tendo como objeto social o comércio de máquinas, aparelhos, equipamentos elétricos e eletrônicos, móveis em geral, etc.

Atuando no mercado de revenda de produtos ao consumidor final há mais de 50 anos, e com mais de 100 lojas, a Novo Mundo efetuava vendas com opção de garantia estendida, seguros e financiamentos, muito antes da criação das empresas auxiliares.

Os contratos mais recentes com as empresas Banco Fibra S.A, Credifibra, Virginia Surety CIA de Seguros do Brasil, TWG Warranty Serviços do Brasil Ltda e Cardif do Brasil Vida e Previdência S/A (contratos anexados ao processo) mostram que a autuada fazia uma parceria com elas, por meio da qual efetuava vendas de mercadorias com financiamento, seguros ou garantia estendida. Por essas operações, recebia uma receita de comissão, declaradas em DIRF pelas empresas, com IRPJ e CSLL retidos na fonte.

Com o objetivo de evitar a tributação mais onerosa, pelo Lucro Real, o grupo familiar resolveu se fragmentar, criando a **primeira empresa auxiliar**, NM Serviços, em 2001.

A primeira empresa auxiliar, chamada Novo Mundo Serviços (NM Serviços) foi criada em 15/08/2001, com objeto social de prestação de serviços de promoção de vendas, crédito, cobrança e gestão de negócios.

Em 2002, a sede da empresa foi transferida para o endereço 2a Avenida, Quadra 1-B, Lote 42-43-44, Edifício Atlanta Business Center, 4º andar, sala 10, Condomínio Cidade Empresarial, em Aparecida de Goiânia, Goiás.

Em 31/10/2010, ocorreu nova mudança na localização da sede, que passou a ocupar o seguinte endereço: Lotes 55/56, Condomínio Cidade Empresarial, Aparecida de Goiânia-GO, na sala 3.

Desde sua criação, essa empresa auxiliar passou a registrar em sua contabilidade a quase totalidade das receitas de serviços referentes à **venda de garantia estendida, seguros e financiamentos**, auferidas por meio de vendas efetuadas pela empresa principal, a Novo Mundo. Só no **ano-calendário de 2009**, foi contabilizado o valor de **R\$ 47.038.031,90** com comissões.

Ocorre que, no fechamento do ano-calendário de 2009, o grupo familiar verificou que as receitas de serviços registradas na NM Serviços **estavam chegando ao limite permitido para a continuidade da opção pelo lucro presumido** no ano seguinte.

Novamente, para evitar a tributação na forma mais onerosa, o grupo familiar criou, no ano de 2010, duas novas empresas auxiliares, **a NM Gestora de Negócios e a NM Promotora de Vendas**, para que as **três auxiliares pudessem continuar declarando suas receitas sob a forma de tributação do lucro presumido**.

As duas últimas empresas satélites do grupo, chamadas de Novo Mundo Gestora de Negócios (NM Gestora) e Novo Mundo Promotora de Vendas (NM Promotora), foram criadas no mesmo dia, em **27/02/2010**.

O objeto social da primeira era a prestação de serviços de gestão de negócios, consultoria e assessoria empresarial, apoio operacional, além de serviços combinados de apoio de escritório e apoio administrativo.

Da segunda, era a prestação de serviços de promoção de vendas e demonstração de produtos em pontos de vendas, distribuição de material promocional, análise de cadastro e recomendação para aprovação de créditos, compilação e consulta sobre histórico de crédito de pessoas.

Ambas as empresas apresentavam o mesmo endereço, com alteração apenas no número da sala. Inicialmente, a sede de ambas ficava na 2ª Avenida, Quadra 1-B, Lote 42-43-44, Edifício Atlanta Business Center, 4º andar, Condomínio Cidade Empresarial, em Aparecida de Goiânia, Goiás. Em 31/10/2010, as duas empresas mudaram para Lotes 55/56, Condomínio Cidade Empresarial, Aparecida de Goiânia-GO.

A NM Gestora e NM Promotora foram constituídas no mesmo dia, pelos mesmos sócios, com a mesma participação societária.

Destaca-se que, com exceção do número da sala, o endereço da sede de todas as empresas satélites, no momento da criação, era idêntico. Posteriormente, na mesma data, 31/10/2010, todas as três sociedades tiveram a sede alterada para o mesmo local.

Todas as empresas satélites têm como estrutura física, para realizar todas as atividades a que se propõem, apenas uma sala. Será demonstrado adiante que, no ano de criação, as empresas NM Gestora e NM Promotora auferiram **vultosas receitas**, mesmo não tendo qualquer funcionário registrado.

Sobre as empresas do grupo, ainda são importantes as seguintes informações, que demonstram que todas eram administradas e controladas pelas mesmas pessoas.

A composição societária de todas é muito similar, tendo sempre como sócio majoritário, com 96% ou mais de quotas, a **pessoa jurídica Martins Ribeiro**

Participações Ltda. As demais quotas pertencem sempre as mesmas pessoas físicas: Luziano Martins, Carlos Luciano Martins Ribeiro, Ednara de Oliveira Martins Braga e Patrícia Auxiliadora de Oliveira Martins. Apenas uma pessoa física é sócia da empresa principal sem também ser quotista das demais: Edna de Oliveira Martins.

Logo, os **sócios das empresas auxiliares são os mesmos da empresa principal.**

Os representantes de todas as pessoas jurídicas são sempre os mesmos.

A NM Móveis e Utilidades e a NM Serviços, no período de 2009 a 2012, tinham como representante Agenor Braga e Filho. Já as empresas NM Promotora e NM Gestora tinham como representante, de 2010 a 2012, o senhor Carlos Luciano Martins Ribeiro.

Nos contratos denominados de Instrumento Particular de Acordo Operacional, realizados entre a NM Móveis e Utilidades e as empresas seguradoras, quem assina por todas as empresas do grupo são os senhores Carlos Luciano Martins Ribeiro e Agenor Braga e Silva Filho, que atuam como os únicos representantes de todo o grupo.

Os contadores do grupo também são os mesmos, senhores Vanderlei Gonçalves do Couto e Eber Takahashi de Oliveira.

Sobre os empregados das empresas satélites, no ano de criação, as empresas NM Gestora e NM Promotora auferiram vultosas receitas, mesmo não tendo qualquer funcionário registrado (GFIP com status 'sem movimento'), tampouco estrutura para a atividade desenvolvida (a sede era uma única sala, sem funcionários).

Em 2011, a empresa NM Serviços e a fiscalizada transferiram para as demais empregados que antes estavam vinculados a elas.

Ações trabalhistas (fls. 11 - TVF) propostas contra a NM Serviços mostram que, a pedido da primeira reclamada, a empresa principal passou a compor o polo passivo da demanda.

Em audiência na vara do trabalho, figura como preposta da NM Móveis e Utilidades e da NM Serviços a senhora Aparecida Moreira, empregada da primeira.

Na carta de preposto, quem outorga os poderes à senhora Aparecida Moreira é o senhor Sílvio Alves Lima, CPF nº 058.483.931-68, empregado da NM Móveis e Utilidades.

Existe também, no bojo dessa reclamatória, uma procuração onde a NM Móveis e Utilidades outorga poderes ao senhor Sílvio Alves Lima. Porém, não existe na reclamatória outorga de poderes da NM Serviços ao referido representante. Apesar disso, como descrito em parágrafo anterior, o senhor Sílvio designou preposto a NM Serviços, sem mandato desta.

Também, o advogado de ambas as empresas, na reclamatória, era o mesmo, tanto para NM Serviços quanto para a NM Móveis e Utilidades, muito embora inexistam, na contabilidade da NM Serviços, quaisquer despesas a título de honorários advocatícios. Obviamente, tais honorários foram suportados unicamente pela empresa principal.

Em verdade, se a NM Serviços fosse empresa independente da principal, com estrutura adequada para as atividades a que se propôs realizar, razão não assistiria

para a NM Móveis e Utilidades fazer parte da lide e, tampouco suportar as despesas inerentes à reclamatória, designando preposto e advogado.

Ainda que na esfera trabalhista todas as empresas do grupo possam figurar como ente único e respondam solidariamente pelos débitos, isso não autoriza que, contabilmente, despesas com honorários advocatícios de uma das empresas sejam assumidas integralmente por outra, ainda que do mesmo grupo.

Outra ação trabalhista citada pela fiscalização é a ação ajuizada pela senhora Rosimeire da Silva Cruz, em 2009, contra a NM Móveis e Utilidades, Processo nº 00912-2009-012-18-00-0, da 12ª Vara do Trabalho de Goiânia.

Consultando o sistema CNIS, constata-se que, de fato, a reclamante teve vínculo empregatício com a NM Móveis e Utilidades, de 22/07/2002 a 04/06/2007. Porém, na fase recursal desse mesmo processo, o reclamado passou a ser, não a empresa principal, mas a NM Serviços.

A única justificativa para a NM Móveis e Utilidades integrar e suportar o ônus de todas as lides é pelo fato de as empresas auxiliares terem sido utilizadas no interesse da pessoa jurídica principal, para receber receitas que antes pertenciam a ela.

Ademais, analisando os contratos relativos a seguros e garantia estendida, denominados de 'Instrumento Particular de Acordo Operacional', a fiscalização constatou o seguinte:

A Virginia Surety Companhia de Seguros do Brasil consta como Seguradora.

Já a NM Móveis e Utilidades, denominada de estipulante, é a pessoa jurídica que comercializa e financia diversos artigos, produtos e bens, e dispõe de infraestrutura necessária e adequada para disponibilizar o programa aos seus consumidores. Empresa que deseja contratar o programa, atuando como estipulante das apólices de seguros, tornando-o disponível aos seus consumidores que venham adquirir ou não os seus produtos, de forma contributária ou não contributária.

A NM Serviços, denominada subestipulante, é descrita como empresa do grupo econômico da estipulante e tem como objeto, entre outros, a promoção de vendas, a cobrança e a gestão de negócios.

Segundo a sistemática adotada na venda de seguros e garantia estendida, a seguradora recebe o prêmio por meio de repasse estipulante e, no momento posterior, a seguradora remunera a estipulante de acordo com critérios previamente estabelecidos (comissão).

Apesar de constar do contrato que a NM Móveis e Utilidades é quem tem infraestrutura para comercializar os produtos e poder vender o programa de seguros para os consumidores, é determinada uma remuneração de apenas 10% para ela e a maior parte, 90% para a NM Serviços. Esta última empresa foi incluída nos contratos, apesar de não ter estrutura ou efetuar qualquer despesa para promover vendas.

Para confirmar a utilização das empresas para atender interesses da principal, consta, no contrato, que quaisquer avisos, pedidos ou comunicações entre as partes referentes ao acordo deverão ser feitos por escrito e enviados com protocolo de entrega aos cuidados do senhor Carlos Luciano Martins Ribeiro, tanto quando o destinatário for a estipulante, como a subestipulante.

Verifica-se ainda, que são as mesmas pessoas, Carlos Luciano Martins Ribeiro e Agenor Braga e Silva Filho, que assinam os contratos pela principal e satélite.

A análise da Escrituração Contábil Digital - ECD da empresa NM Móveis e Utilidades, nos anos-calendário de 2009 a 2012, nos créditos realizados na conta 2.01.05.02.0001 - VIRGINIA SURETY CIA SEG BRASIL, demonstrou que quase a totalidade dos créditos realizados nesta conta decorreram de venda de garantia para consumidor final, com NF de venda de mercadorias.

A receita decorrente da remuneração paga pela seguradora pertence, única e exclusivamente, ao estipulante, no caso a fiscalizada, mas os valores recebidos a título de garantia não transitam pelo resultado do exercício dela, sendo desviados para as empresas auxiliares e declaradas no Lucro Presumido.

No contrato entre a NM Móveis e Utilidades e as financeiras, a fiscalização observou:

Ao ser firmado convênio de abertura de linha de crédito para financiamento de bens e serviços direto ao consumidor (CDC), este é realizado entre o Banco Fibra e Credifibra e a NM Móveis e Utilidades, sendo a fiscalizada designada como 'VENDEDORA' dos serviços adquiridos através de financiamento.

Também é apresentado outro Contrato denominado de prestação de serviços e outras avenças, que além das partes já citadas no parágrafo anterior, tem ainda a NM Serviços, designada como 'CONTRATADA' ao banco, para os serviços de análise de crédito, formalização de operações de financiamento, cobrança extrajudicial ou judicial e outros.

Como pode ser verificado nas assinaturas do contrato, são as mesmas pessoas físicas que assinam tanto para NM Móveis e Utilidades Ltda como para NM Serviços.

Dessarte, para justificar o pagamento de comissões para as empresas auxiliares da Novo Mundo, é prevista uma prestação de serviços entre elas e as financeiras e seguradoras.

A análise da Escrituração Contábil Digital - ECD da empresa NM Móveis e Utilidades, nos anos-calendário de 2009 a 2012, na conta 2.01.05.02.0002 - FIBRA S/A -FINANCEIRA demonstrou que quase a totalidade dos créditos realizados nessa conta decorrem do pagamento de prestação de vendas financiadas.

A receita decorrente da remuneração paga pela financeira pertence, única e exclusivamente, ao vendedor da mercadoria financiada, no caso a empresa fiscalizada. No entanto, os valores recebidos a título de vendas financiadas não transitam pelo resultado do exercício da autuada, sendo desviado para as empresas auxiliares e declaradas no Lucro Presumido.

Como o valor de receitas de serviços contabilizados na NM Serviços totalizou em 2009 o montante de R\$ 47.038.031,90, e sendo o limite máximo para permanência no Lucro Presumido o valor de R\$ 48.000.000,00 de receitas anuais (art. 46 da Lei nº 10.637, de 2002), o grupo familiar, dando continuidade ao planejamento tributário abusivo, criou mais duas empresas no ano-calendário de 2010, para que a divisão das receitas não ultrapassasse o limite anual em nenhuma delas, como se verifica no quadro de fl. 17 do TVF.

Empresa auxiliar, NM Gestora, criada em 2010, registrou em sua contabilidade, no ano de sua criação, uma receita de serviços de R\$ 11.277.150,26, proveniente da

empresa Virginia Surety Cia de Seguros do Brasil, conforme dados do livro Razão anexados ao processo.

Já a outra empresa auxiliar criada em 2010, a NM Promotora, registrou R\$ 28.721.153,58 de receita de serviços, oriunda da empresa Credifibra S/A, conforme dados do livro Razão anexado ao processo.

Em 2011, a estratégia se repete. Foi contabilizado na NM Serviços o montante de R\$ 6.613.058,66 de receita de serviços, oriundo da empresa Credifibra S/A.

A NM Gestora registrou, em sua contabilidade, receitas nos seguintes valores: origem Virginia Surety Cia de Seguros do Brasil, valores R\$ 105.096,67 e 22.375.506,66; origem Twg Warranty Servicos do Brasil Ltda, valor R\$ 2.300.666,64.

Já a NM Promotora registrou em sua contabilidade e declarou à Receita Federal o valor de R\$ 47.946.702,64 de receita de serviços provenientes da empresa CREDIFIBRA S/A, conforme dados contábeis fornecidos pela fiscalizada, razão da conta de receita de serviços anexado ao processo.

Esse valor é quase o limite máximo estabelecido pelo art. 46 da Lei nº 10.637, de 2002 (48.000.000,00 - quarenta e oito milhões de reais) para que a empresa continue a optar pelo Lucro Presumido no ano posterior. Ou seja, não é a prestação de serviços que estabelece quem deve declarar determinada receita de comissão, e sim o limite estabelecido para declaração como Lucro Presumido.

No ano de 2012 não foi diferente, quadro elaborado pela fiscalização, às fl. 19 do TVF, mostra que, mais uma vez, houve a distribuição das receitas entre as empresas satélites, sempre no intuito de garantir a permanência na sistemática do lucro presumido.

Passo à análise desses pontos.

Como visto, não obstante a empresa principal ser a responsável pela venda das mercadorias financiadas, seguradas ou com garantia estendida, as receitas com comissões eram, indevidamente, registradas como se pertencessem às pessoas jurídicas auxiliares, tributadas pelo regime favorecido.

As despesas relativas à revenda, manutenção de estrutura e custos para realizar a comercialização das mercadorias, por sua vez, eram concentradas na NM Móveis e Utilidades, tributada pelo lucro real. **A partir de tais operações, a recorrente passa a ter prejuízo, ano após ano.**

Nas empresas auxiliares, destinatárias de vultosas receitas, existiam algumas poucas despesas, relativas à manutenção de salas alugadas, encargos trabalhistas e pagamentos de serviços de terceiros.

Os passos realizados pelo grupo, com relação à criação e utilização de empresas para a transferência de receitas de serviços e comissões, não evidenciam que teriam sido pautados em fundamentos econômicos e propósitos negociais. Tais empresas, quanto a receitas de comissões, foram utilizadas para que a pessoa jurídica principal, a recorrente, tivesse a tributação reduzida.

A partir da **fragmentação da atividade**, um grande volume de receitas foi tributado nas empresas auxiliares, optantes pela sistemática do **lucro presumido**, menos onerosa que a forma de tributação do lucro real, à qual estava obrigada a fiscalizada.

Não há prestação de serviços pelas empresas auxiliares, mas apenas circulação dos valores. Ao final das operações, as receitas retornam para a autuada, sendo ela beneficiada com uma tributação favorecida (lucro presumido), a qual não teria direito.

Os recursos eram de titularidade da NM Móveis e Utilidades, que desde sua criação já comercializava mercadorias ao consumidor final, com a opção de garantia estendida, seguros e financiamentos. As receitas decorrentes dessas operações, portanto, pertenciam a Novo Mundo, por ser a responsável pela venda dos produtos.

As provas apuradas ao longo desse processo administrativo fiscal e sintetizadas pela fiscalização, deixam patente que houve ações deliberadas para se deslocar receitas da empresa principal para gerar tributação indevidamente reduzida para o grupo empresarial. Os recursos, posteriormente, regressavam para a empresa principal, por meio de mútuos e investimentos.

Não se nega que as operações, isoladamente consideradas, estão perfeitamente formalizadas, apresentando contornos de regularidade. Essa caracterização, quanto à forma, sempre está presente na simulação, com o objetivo claro de tentar convencer o observador, em relação à aparência para que coincida com a realidade.

Porém, o conjunto de atos praticados, analisados no todo, denotam que o real objetivo da recorrente não era segregar atividade, mas sim diminuir a tributação, deslocando para as empresas auxiliares receitas que lhe pertenciam.

Ao final, não obstante todas as operações realizadas, nada mudou: não há prestação de serviços pelas satélites e as receitas retornam para a verdadeira titular, ou seja, para a autuada, responsável pela comercialização das mercadorias que geraram o pagamento de comissões. A única justificativa para o planejamento é a economia tributária gerada para o grupo.

Como as receitas de comissões eram decorrentes da venda de mercadorias realizadas pela NM Móveis e Utilidades, conclui-se que é correto o procedimento da fiscalização, que realizou uma recomposição das receitas e despesas que efetivamente pertenceram à autuada.

A fiscalização não tolheu o direito de a recorrente, quando possível, se valer da tributação pela sistemática do lucro presumido. Não foi essa a acusação fiscal. O que a autoridade condenou foi a transferência fraudulenta e simulada de receitas, unicamente com a finalidade de tributá-las de maneira indevidamente mais benéfica (lucro presumido e regime cumulativo), opção vedada à empresa objeto da auditoria.

Não há, portanto, como acolher os efeitos tributários buscados pelas partes, para tributar a operação real, atribuindo a receita à verdadeira titular. A simulação está comprovada, autorizando o lançamento de ofício (artigo 149, inciso VII, do CTN), razão pela qual as receitas foram atribuídas à verdadeira titular.

Por essas razões, demonstrada a simulação, o lançamento deve ser mantido.

Do Pedido de Inclusão da Novo Mundo Amazônia na Unificação

Não obstante a Novo Mundo Móveis e Utilidades e a Novo Mundo Amazônia desenvolverem atividades similares, são, a princípio, autônomas e independentes. No presente feito, a ação fiscal englobou apenas a Novo Mundo Móveis e Utilidades e as empresas que receberam receitas que pertenciam à pessoa jurídica principal.

Caso seja realizada ação fiscal na Novo Mundo Amazônia e a autoridade competente constatar a prática de idêntico planejamento tributário, a consequência será a lavratura de auto de infração.

Nesse mesmo sentido, a DRJ decidiu que:

A eventual ocorrência de irregularidades na empresa Novo Mundo Amazônia, como a transferência de suas receitas próprias para as empresas auxiliares, a exemplo do que constatado no presente caso em relação a Novo Mundo Móveis e Utilidades Ltda., deve ser verificado por meio de procedimento fiscal específico, cuja realização é questão inerente a programação fiscal, não se inserindo na esfera de competência do julgamento administrativo.

E, ainda que viesse a ser constatada, na empresa Novo Mundo Amazônia, em decorrência de procedimento fiscal próprio, a mesma irregularidade de transferências de receitas inerentes à sua atividade para as empresas auxiliares, tal constatação ensejaria a reconstituição do seu resultado, por meio de Autos de Infração específicos, independentemente da autuação ora em questão.

Em suma, uma vez encerrada a fiscalização, **não pode ser trazida para o polo passivo do lançamento contribuinte que sequer participou da investigação**, apenas por vontade daquele que foi autuado. Não existe fundamento para inclusão, nesse momento, de pessoa jurídica no auto de infração. O simples requerimento da recorrente não é suficiente para tanto, devendo ser rejeitado.

Multa Isolada. Inocorrência de *bis in idem*.

De acordo com o artigo 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96, a "multa isolada" é aplicada em função do não pagamento do tributo devido pelo regime de estimativa, ainda que a empresa tenha apurado, ao final do período, prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa.

No caso, não há dúvida de que a recorrente optou por recolher o IRPJ e a CSLL pelo regime de estimativa. Por outro lado, também não há dúvida de que ela descumpriu o regime, pois não recolheu integralmente o tributo, e não justificou o não recolhimento mediante a apresentação dos balancetes de suspensão ou redução.

A recorrente defende a impossibilidade de se aplicar multa isolada concomitantemente com a multa de ofício, por não poder incidir duas penalidades sobre a

mesma infração. Porém, há equívoco na afirmação de que o Fisco estaria exigindo duas multas sobre uma única infração ou que estaria ocorrendo uma "dupla punição".

É certo que não é legítima a aplicação de mais de uma penalidade em razão de uma mesma infração tributária, sendo certo que o contribuinte não pode ser apenado duas vezes pelo mesmo ilícito. Por outro lado, **não há óbice** para que sejam aplicadas duas penalidades distintas, diante de duas infrações tributárias também distintas. A proibição do *bis in idem* pretende evitar a dupla penalização por um mesmo ato ilícito.

No caso, a aplicação da multa de ofício, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, resultou de infrações às regras de determinação do lucro real, relativamente aos anos-calendário de 2009, 2010, 2011 e 2012 (falta de recolhimento do tributo e/ou declaração inexata). A denominada multa isolada, fundada no art. 44, II, alínea "b", da Lei nº 9.430/96, foi aplicada em razão do descumprimento do pagamento por estimativa (art. 2º da Lei 9.430/96).

Assim sendo, **as infrações apenadas pela chamada "multa de ofício" e pela "multa isolada" são diferentes**. A multa de ofício decorre do não pagamento ou pagamento insuficiente de tributo. Já a multa isolada decorre do descumprimento do regime de estimativa.

Observe-se que a sistemática de recolhimento de estimativa se justifica diante da necessidade que possui a União de auferir receitas no decorrer do ano, no intuito de custear as despesas do período. Caso não ocorresse essa antecipação mensal, a União apenas teria acesso às receitas decorrentes da arrecadação do IRPJ e CSLL ao final do ano-calendário, ou no exercício seguinte, por ocasião do ajuste anual.

Sob essa ótica, o não pagamento de tributos sobre bases estimadas é infração bastante diversa daquela aplicada em razão do desrespeito às regras de determinação do lucro real. Nada impede que dessas infrações resultem penalidades distintas: da infração às normas de determinação do lucro real decorre a multa de ofício prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, enquanto que do descumprimento da sistemática de pagamento do IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo estimada decorre a multa isolada prevista no art. 44, II, alínea "b" da mesma Lei.

Note-se que a multa de ofício somente será devida caso exista imposto a pagar por ocasião do ajuste anual. Já a multa isolada será devida ainda que, ao final do período, não reste imposto a recolher. É o que se extrai do art. 44, II, alínea "b", da Lei nº 9.430/96, segundo o qual a multa isolada será devida ainda que o contribuinte tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

Ademais, a multa de ofício e a multa isolada possuem bases de cálculos distintas. Enquanto a multa de ofício deve incidir sobre o tributo efetivamente devido pelo sujeito passivo e apurado quando do ajuste anual, a multa isolada deve incidir sobre a base de cálculo estimada.

As antecipações, como o próprio nome diz, não equivalem ao tributo efetivamente devido, mas, consoante a jurisprudência pacificada neste Conselho Administrativo, são meros adiantamentos do tributo, que será calculado ao final do ano. Como se sabe, nem sempre o conjunto dessas antecipações pagas equivalerá ao tributo efetivamente

devido, já que, no cálculo do tributo, feito por ocasião do ajuste anual, o contribuinte poderá deduzir determinadas despesas incorridas no ano.

Em suma, as multas de ofício e isolada não decorrem da mesma infração, e não incidem sobre a mesma base de cálculo. São multas inteiramente diversas, previstas em lei, e não configura nenhum *bis in idem*. Por consequência é indevida a aplicação do princípio da consunção nessa hipótese. Como a recorrente cometeu dois atos ilícitos previstos em lei, sofrerá duas sanções distintas.

O fato de estar sendo exigido da empresa a **multa de ofício decorrente do não pagamento de tributo não impede a incidência da multa prevista no art. 44, II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96**, uma vez que a lei não dispensa a cobrança de penalidade nesses casos. Sob essa ótica, o entendimento contrário acaba por criar nova hipótese de dispensa da multa isolada, não prevista na legislação, o que não pode ser admitido.

De todo o exposto, resta claro que sempre foi cabível a cobrança concomitante da multa isolada por **falta de recolhimento de estimativas com a multa de ofício**. Entretanto, após o advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há sequer espaço para discussão do assunto, em face da clareza do texto legal. Confira-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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)

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)

A celeuma já foi enfrentada pela Primeira Seção do CARF, no acórdão nº 1401-000.761, Processo nº 19311.000021/2010-20. Na ocasião, pelo voto de qualidade, a Turma entendeu que, a **partir de 2007**, após as alterações ocorridas na Lei nº 9.430/96, **poderiam ser aplicadas cumulativamente a multa de ofício e a multa isolada**.

Frise-se que até as bases de cálculo das citadas multas foram diferenciadas, afastando-se, dessa forma, qualquer alegação de *bis in idem*. Segundo texto dado pela Lei nº 11.488/2007, a base de cálculo da multa isolada pela falta de pagamento da estimativa consiste no valor do pagamento mensal, no percentual de 50%, enquanto a multa pelo lançamento de

ofício incide 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, no percentual de 75%.

Cabe registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais já sinalizou ser possível a cobrança concomitante da multa de ofício com a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas após a entrada em vigor da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007. Confira-se, por oportuno, o que ficou registrado no acórdão nº 910100.947:

É necessário destacar que a Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, veio a disciplinar posteriormente a aplicação de multas nos casos de lançamento de ofício pela Administração Pública Federal. A partir de janeiro de 2007, o mencionado art. 44 passou a apresentar a seguinte redação, verbis: (...)

Da comparação entre a redação vigente e a anterior do mesmo dispositivo, constata-se que com as alterações introduzidas recentemente a penalidade isolada não deve mais incidir "sobre a totalidade ou diferença de tributo", mas apenas sobre "valor do pagamento mensal" a título de recolhimento de estimativa. Além disso, para compatibilizar as penalidades ao efetivo dano que a conduta ilícita proporciona, ajustou-se o percentual da multa pela falta de recolhimento de estimativas para 50%, passível de redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação.

Desta forma, a penalidade isolada aplicada em procedimento de ofício em função da não antecipação no curso do exercício se aproxima da multa de mora cobrada nos casos de atraso de pagamento de tributo (20%). Providência que se fazia necessária para tornar a punição proporcional ao dano causado pelo descumprimento do dever de antecipar o tributo.

Porém, este novo disciplinamento das sanções administrativas aplicadas no procedimento de ofício passaram a **viger somente a partir de janeiro de 2007, portanto, após os fatos de que tratam os autos.**

Outrossim, a lei não restringiu a aplicação da multa isolada ao lançamento efetuado antes do término do ano-calendário. Pelo contrário, a expressão ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário leva à conclusão de que o lançamento pode ser efetuado após o seu encerramento. Isso porque antes do encerramento do exercício não se sabe qual será o resultado do período e, portanto, se o lançamento apenas pudesse ser realizado durante o ano-calendário, a expressão não teria razão de existir.

Diante do exposto e considerando que restou plenamente configurado o desrespeito do sujeito passivo ao disposto no art. 44, II, "b" da Lei nº 9.430/96 e, ainda, que o fato gerador do presente feito é posterior ao advento da MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007), **não há qualquer dúvida sobre a possibilidade/necessidade de cobrança da multa isolada, exigida em face do não pagamento do tributo devido pelo regime de estimativa.**

Multa de Ofício Qualificada

Os recorrentes questionam a aplicação da multa de ofício qualificada (150%), ao argumento de que não houve fraude para justificar a penalidade, sendo a finalidade da reorganização societária eminentemente extrafiscal.

De acordo com o artigo 44, § 1º da Lei n. 9.430/96, § 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.

Os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 especificam os casos de sonegação, fraude e conluio.

A sonegação, pela definição do artigo 71 da Lei n. 4.502/64, é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação ou crédito tributário.

Já a 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 impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

As **provas trazidas pelo fiscal** comprovam que houve um descompasso entre a realidade e a aparência: as empresas auxiliares foram utilizadas para deslocar receitas que pertenciam à autuada, possibilitando a tributação em regime benéfico. Posteriormente, retornavam para a verdadeira titular, por meio de mútuos e aumentos de capital.

Nesse sentido, o contexto demonstrado pelo fiscal autuante deixa clara a fraude e a intenção dos recorrentes de reduzir indevidamente a tributação sobre as comissões provenientes de vendas financiadas, seguros e garantia estendida, ainda que por meios ilícitos. Considerando a complexidade do planejamento, somente de forma consciente, intencional e dolosa poderia ser montado um esquema tão completo, realizado sem qualquer propósito negocial. Nesse caso, torna-se imperiosa a aplicação de multa qualificada.

Em casos semelhantes, o CARF já decidiu pela manutenção da multa no percentual de 150%. Confira-se:

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.

É cabível a qualificação da multa de lançamento de ofício nos casos em que ficar demonstrada a conduta dolosa do sujeito passivo ao praticar atos simulados, com o objetivo de ocultar da autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador tributário. (Acórdão 1302-001.330)

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

Quando estiver perfeitamente demonstrado nos autos que o agente envolvido na prática da infração tributária conseguiu o objetivo desejado de, reiteradamente, deixar de recolher os

tributos devidos, mediante a simulação de operações, com a realização de atos e contratos que não correspondem à realidade dos fatos, é cabível a aplicação da multa qualificada, no percentual de 150%. (acórdão 3401-00.726) Pelas razões expostas, deve ser mantida a penalidade aplicada.

I) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS ADMINISTRADORES.

Determina o art. 135, III, do CTN que:

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.

Após muitos debates a respeito da correta interpretação desse artigo, o Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento pela responsabilidade das pessoas físicas, não por serem sócias, mas sim por exercerem a gerência ou administração da sociedade e, nessa atividade, praticarem atos ilícitos (infração à lei ou excesso de poderes).

Por outro lado, a respeito da **necessidade de presença de ato doloso** ou apenas de culpa por parte do administrador, a PGFN assentou o seguinte Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009:

Deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina, a jurisprudência maciça do STJ exige tão-só a presença de 'infração de lei' (= ato ilícito), a qual, pela teoria geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa). Logo, se a lei e a jurisprudência não separaram as hipóteses de culpa em sentido estrito e dolo, tanto um quanto outro elemento subjetivo satisfaz a hipótese do art. 135 do CTN. Em verdade, o Direito Tributário preocupa-se com a externalização de atos e fatos, não possuindo espaço para a persecução do dolo; basta a culpa. Em essência, temos, então, que dois são os elementos relevantes para a responsabilização nos termos do art. 135, III, do CTN: que a pessoa indicada (a) seja administrador ou gerente e (b) tenha cometido ato ilícito nessa posição.

Por ser administrador e ter cometido infração à lei, pode o terceiro ser responsabilizado pelos tributos devidos pela pessoa jurídica. É a ilicitude que permite a responsabilização, ilicitude esta que deve ter sido praticada durante o exercício da gerência.

No caso dos presentes autos, as ilicitudes cometidas pelos recorrentes na administração da Novo Mundo foram exaustivamente demonstradas pela fiscalização.

Responsabilidade Tributária (art. 135, inc. III, CTN)

Com efeito, o sr. Carlos Luciano Martins Ribeiro, sócio-administrador da empresa principal, juntamente com o representante da empresa, o sr. Agenor Braga e Silva Filho, **criaram todas as empresas auxiliares**: NM Serviços, NM Gestora de Negócios e NM Promotora de Vendas.

Além disso, **assinaram os contratos de prestação de serviços com as empresas que pagaram comissões sobre vendas financiadas, seguros e garantia estendida**.
Constou do TVF (fl. 5):

24. Nos contratos, denominados como "Instrumento Particular de Acordo Operacional", realizados entre a Novo Mundo Móveis e Utilidades Ltda (denominada de estipulante nos contratos) e as empresas Seguradoras, quem assina pelas empresas do grupo Novo Mundo (empresa mãe e empresas criadas pela fragmentação) são exatamente os senhores CARLOS LUCIANO MARTINS RIBEIRO e AGENOR BRAGA E SILVA FILHO, confirmando que os mesmos são os únicos representantes de todas estas empresas do grupo. Logo, foram diretamente responsáveis pelo planejamento identificado nos autos, tomando a decisão empresarial pelo deslocamento de receitas de uma empresa para as outras. Frise-se que é contrário à lei a prática de simulação, objetivando tributação em regime favorecido, o qual não faria jus a verdadeira titular dos valores. Presentes, portanto, todos os requisitos que autorizam a responsabilização dos administradores incluídos no auto de infração.

Não se pode perder de vista que as pessoas jurídicas, conquanto possuam personalidade distinta dos seus sócios, **não agem nem praticam atos jurídicos por si sós**, mas por meio de seus administradores.

Sendo a vontade da pessoa jurídica, em verdade, a expressão da vontade majoritária de **seus dirigentes**, por óbvio que todas as simulações, fraudes e infrações imputadas pela fiscalização foram concretizadas por seus administradores, sobre quem deve recair a **responsabilidade tributária** pelos débitos tributários lançados, em cumprimento às determinações do art. 135, inc. III, CTN.

Por todo o exposto, voto no sentido de **dar parcial provimento** ao recurso voluntário da empresa contribuinte para que sejam considerados os créditos de IRRF que já haviam sido consignados no TVF (fls. 32250/32256); e negar provimento aos recursos voluntários dos responsáveis tributários.

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil

Processo nº 10120.723637/2014-79
Acórdão n.º **1302-002.986**

S1-C3T2
Fl. 28
