



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

Processo n° 10120.725411/2014-11
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1302-002.377 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2017
Matéria IRPJ. CSLL. OMISSÃO DE RECEITAS.
Recorrentes SAGA SOCIEDADE ANONIMA GOIAS DE AUTOMOVEIS
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

ANTECIPAÇÃO MENSAL. FALTA DE PAGAMENTO. MULTA ISOLADA.

Verificada a falta de pagamento de antecipação mensal por estimativa cabe exigir a multa isolada, que incidirá sobre o valor não recolhido.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

Após a alteração de redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é plenamente aplicável a multa isolada de 50% em relação à insuficiência de recolhimento de estimativas e a multa de ofício de 75% sobre o lançamento complementar. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. ALTERAÇÃO. APLICAÇÃO IMEDIATA.

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

FRAUDE. INFRAÇÃO À LEI. ADMINISTRADORES.
RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, 1) Por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício, por ser o valor exonerado inferior ao limite de alçada; 2) Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário apresentado pela pessoa jurídica. Vencidos os conselheiros: Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Eduardo Morgado Rodrigues e Gustavo Guimarães da Fonseca que davam provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar as multas isoladas por falta de pagamento por estimativa, e; 3) Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário dos responsáveis tributários.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente-substituta.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos César Candal Moreira Filho, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Gustavo Guimarães da Fonseca, Edgar Bragança Bazhuni (suplente convocado), Eduardo Morgado Rodrigues (suplente convocado) e Ester Marques Lins de Sousa.

Relatório

Tratam-se de Recurso Voluntário e Recurso de Ofício interpostos em face do Acórdão nº 02-66.910 (fls. 2.780 a 2.804), de 23 de novembro de 2015, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG, que acordou, por unanimidade de votos, em considerar procedente em parte a impugnação apresentada por SAGA SOCIEDADE ANÔNIMA GOIÁS DE AUTOMÓVEIS, aos autos de infração de IRPJ e CSLL, lavrados contra si. A decisão recorrida foi assim ementada:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

LANÇAMENTO DE OFÍCIO - DEDUÇÕES DO TRIBUTO APURADO NA AÇÃO FISCAL

Na apuração do tributo a ser exigido por meio de lançamento de ofício, o contribuinte faz jus à dedução de todos os valores que, antes do início da ação fiscal, tenham sido comprovadamente pagos ou que tenham sido validamente declarados como devidos, ou ainda que tenham sido retidos na fonte e que se refiram a rendimentos alcançados pelo lançamento de ofício.

FALTA DE PAGAMENTO DE ANTECIPAÇÃO MENSAL

Verificada a falta de pagamento de antecipação mensal por estimativa cabe exigir a multa isolada, que incidirá sobre o valor não recolhido.

LANÇAMENTO DECORRENTE - CSLL

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso."

Por bem sintetizar os presentes autos, transcrevo o Relatório constante do Acórdão recorrido, complementando-o ao final:

"Os autos de infração a folhas 3 a 38 exigem o recolhimento de crédito tributário no montante de R\$ 34.151.722,21, assim discriminado:

(...)

Descrição das infrações imputadas

Auto de infração de IRPJ

Os autuantes atribuem à autuada o cometimento das infrações de cuja descrição adiante se faz uma síntese.

1. OMISSÃO DE RECEITAS NAS VENDAS COM INTERMEDIÇÃO DE FINANCIAMENTOS – Lucro operacional com receita de comissão sobre intermediação de financiamentos não declarados pela fiscalizada, conforme termo de verificação fiscal anexo.

*Datas do fato gerador: 31/12/2009, 31/12/2010, 31/12/2011.
Enquadramento Legal: art. 72 da Lei nº 4.502/64; art. 149, inciso VII do CTN, Lei nº 5.172/66; art. 3º da Lei nº 9.249/95; arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280 e 288 do Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR 1999); arts. 13 e 14, inciso I, da Lei nº 9.718/98 com redação dada pela Lei nº 10.637/2002.*

2. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA – Falta de pagamento do IRPJ incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos ou calculada com base balanços de suspensão ou redução. Datas dos fatos geradores: 31/01/2009, 28/02/2009, 30/04/2009; 31/05/2009; 31/07/2009; 31/08/2009; 30/09/2009; 31/10/2009; 30/11/2009; 31/12/2009; 31/01/2010; 28/02/2010; 30/04/2010; 31/05/2010; 31/07/2010; 31/08/2010; 30/11/2010; 31/01/2011; 28/02/2011;

31/07/2011; 31/10/2011; 31/12/2011. Enquadramento legal: arts. 222 e 843 do RIR 1999; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07; art. 72 da Lei nº 4.502/64; art. 149, inciso VII do CTN, Lei nº 5.172/66; arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280 e 288 do RIR/99; arts. 13 e 14, inciso, I, da Lei 9.718/98 com redação dada pela Lei nº 10.637/2002.

Auto de infração de CSLL

Os autuantes atribuem à autuada o cometimento das infrações de cuja descrição adiante se faz uma síntese.

1. FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL DEVIDA SOBRE RECEITAS DE COMISSÕES NAS VENDAS COM INTERMEDIACÃO DE FINANCIAMENTOS – Lucro operacional com receita de comissão sobre intermediação de financiamentos não declarados pela fiscalizada, conforme termo de verificação fiscal anexo. Datas do fato gerador: 31/12/2009, 31/12/2010, 31/12/2011. Enquadramento legal: artigo 149, inciso VII, do CTN; artigo 2º da Lei nº 7.689, de 1988 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90; art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065, de 1995; art. 2º da Lei nº 9.249, de 1995; art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996; art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996; art. 3º da Lei nº 7.689, de 1988, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727, de 2008.

2. MULTA OU JUROS ISOLADOS – FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA – Falta de pagamento da CSLL incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução. Datas dos fatos geradores: 31/01/2009, 28/02/2009, 30/04/2009; 31/05/2009; 31/07/2009; 31/08/2009; 30/09/2009; 31/10/2009; 30/11/2009; 31/12/2009; 31/01/2010; 28/02/2010; 30/04/2010; 31/05/2010; 31/07/2010; 31/08/2010; 30/11/2010; 31/01/2011; 28/02/2011; 31/07/2011; 31/10/2011; 31/12/2011. Enquadramento Legal: artigo 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007.

Sujeição passiva solidária

Além da pessoa jurídica autuada, nos autos de infração figuram ainda como sujeitos passivos solidários duas outras pessoas físicas: Luiz Sérgio de Oliveira Maia e Antônio Ferreira Maia. A motivação para a responsabilização solidária consta do corpo dos próprios autos de infração. Dela extraem-se as observações e argumentos resumidos adiante.

- Os responsáveis tributários do presente tipo respondem solidariamente com a pessoa jurídica autuada pelo crédito tributário constituído neste documento de lançamento.
- o senhor Luiz Sérgio de Oliveira Maia, Vice-Presidente da Saga, juntamente com o Presidente Antônio Ferreira Maia, criaram as empresas satélites Sagakasa e Sadif, e assinaram contratos de prestação de serviços de intermediação de financiamentos com instituições financeiras que pagaram às empresas satélites comissões sobre vendas financiadas efetuadas pela própria Saga.

- *A transferência de receitas da Saga para as empresas satélites, teve a única intenção de reduzir, indevidamente, o pagamento do IRPJ e CSLL ao longo dos anos-calendário de 2009 a 2011.*
- *A criação das empresas satélites, levada a efeito pelos sócios do sujeito passivo, não possui substância econômica, tendo como finalidade, exclusivamente, a redução do montante de tributos.*
- *A conduta desses sócios subsume-se ao que dispõe o art. 72 da Lei nº 4.502/64.*
- *Considerando-se que os senhores Luiz Sérgio de Oliveira Maia e Antônio Ferreira Maia, possuem poder de gerência nas empresas Saga, Sagakasa e Sadif, e, nessa qualidade, cometeram o ilícito descrito no referido art. 72, fica caracterizada a responsabilidade solidária prevista no art. 135, III, do CTN, em decorrência de infração de lei.*

Termo de verificação fiscal

No termo de verificação fiscal a folhas 40 a 82, os autuantes apresentam a motivação do lançamento. Dele extraem-se as observações e argumentos resumidos adiante.

- *A Saga é uma concessionária representante da montadora VW Automóveis e é administrada por um conselho de administração composto de 3 membros efetivos e 3 membros suplentes, todos acionistas, e por uma diretoria composta de 4 diretores, que terão as atribuições determinadas pela lei e pelo estatuto da empresa, conforme definido em seu estatuto social.*
- *Entre as empresas que fazem parte do grupo Saga, encontra-se a Sagakasa Serviços Financeiros, Corretagens e Locação de Veículos Ltda. O objeto social da Sagakasa é a corretagem sobre intermediação de vendas de seguros diversos; a intermediação sobre prestação de serviços junto a instituições financeiras; a intermediação sobre prestação de serviços junto à empresa privada; e a locação de automóveis sem condutor.*
- *Outra empresa que faz parte do grupo Saga é a Estação Sadif Corretora de Seguros Ltda. Seu objeto social é: a corretagem e agenciamento de seguros de veículos automotores, de plano de previdência complementar e de saúde; outras atividades de serviços financeiros relacionados à representação comercial no segmento de veículos automotores; atividades de intermediação e agenciamento de serviços e negócios em geral no segmento de veículos automotores, exceto imobiliários; e a locação de automóveis sem condutor.*
- *As empresas Sagakasa e Sadif foram constituídas para captar receitas tributáveis da fiscalizada com o fim de pagar menos tributos.*
- *Na constituição das empresas satélites, não houve desenvolvimento de projeto nem de empreendimento inovador. As empresas foram criadas para fazerem o que a Saga já fazia há tempos. Antes da criação das empresas satélites, de acordo com a ECD, a intermediação de contrato de financiamento para vendas era realizada pela própria fiscalizada, e os valores auferidos a título de comissão, eram registrados em conta específica da fiscalizada.*

- *Tal composição de empresas teve como único objetivo a redução da tributação, ao submeter parcela do resultado, aquela correspondente às receitas relativas às comissões de financiamentos da Saga, que foi indevidamente transferida à Sadif e à Sagakasa. Esta transferência de toda comissão das vendas financiadas lesou o Fisco Federal em pelo menos em dois pontos fundamentais: redução a 32% da base de cálculo do IRPJ e CSLL sobre a receita transferida, considerando que as empresas satélites são optantes pelo lucro presumido; redução da tributação do PIS e da COFINS, com aplicação de alíquotas menores (regime cumulativo - 0,65% e 3,0%), permitido às empresas sob o regime lucro presumido.*
- *De modo resumido apontam-se adiante alguns indícios levantados, que, em seu conjunto, comprovam que a fiscalizada desloca receitas tributáveis para as empresas satélites, que se encontram em situação tributariamente mais favorável.*
- *Os sócios e administradores da fiscalizada e das empresas satélites são os mesmos.*
- *As empresas satélites dão, simplesmente, continuidade ao que a fiscalizada já fazia no mesmo endereço. Na prática, nada mudou.*
- *As empresas satélites e a fiscalizada são apresentadas ao público, seja mediante publicidade na internet, seja mediante letreiros e slogans afixados, seja na condição de prestadora de serviços (contrato de correspondente junto ao Banco Central) e de intermediadora de financiamentos (relação com o comprador do bem), com menção apenas da fiscalizada.*
- *Não há qualquer separação física das empresas satélites com a fiscalizada, a não ser na pequena sala, na sede da fiscalizada, que aloja as duas empresas satélites.*
- *Há uma completa confusão patrimonial entre as empresas (satélites e fiscalizada) onde a fiscalizada arca com diversas despesas que deveriam ser das empresas satélites.*
- *A fiscalizada, mesmo com prejuízo, "transfere" serviço de intermediação de financiamento (de acordo com a própria fiscalizada, serviço bastante rentável) para as empresas satélites. Esta transferência não possui uma causa real, um motivo que não seja predominantemente fiscal.*
- *As empresas satélites prestaram serviços às instituições financeiras descumprindo normas do Banco Central (Resolução BACEN 3.110/2003 alterada pela 3.954/2011).*
- *Os estabelecimentos das empresas satélites obtiveram, em alguns períodos, receitas de serviços sem possuir efetivamente nenhum funcionário.*
- *Este "planejamento tributário" de transferência de receitas da fiscalizada para as empresas satélites, permitiu a redução do lucro da Saga, tributada pelo lucro real, visto que parcela de suas receitas foi direcionada à Sagakasa e à Sadif, tributadas pelo lucro presumido.*
- *Por este motivo, a fiscalização procedeu à inclusão das operações das supostas empresas, na tributação da Saga (lucro real anual), de modo a tributar as operações considerando um único empreendimento. Com efeito, todas as receitas contabilizadas pelas empresas satélites, bem como seus*

custos e despesas, em verdade serão considerados da própria Saga. Cabe a constituição do crédito tributário relativo ao IRPJ e ao tributo reflexo - CSLL, na modalidade lucro real, opção de tributação da fiscalizada.

- *Na contabilidade das empresas satélites, verifica-se que a conta “Corretagem e Representações”, doravante denominada RCR, registra todos os valores de receitas que guardam correspondência com prestação de serviços de intermediação de financiamento bancário. Para a fiscalização somente interessam as contas registradas nos centro de custo cuja origem sejam as receitas vinculadas à venda financiada efetuada apenas pela fiscalizada.*

- *Desta forma, fez-se necessário recompor o lucro líquido da Saga, nos anos calendários de 2009 a 2011, com adição das receitas atribuídas às empresas satélites, devidamente diminuídas das deduções admitidas na legislação. As despesas operacionais atribuídas às empresas satélites também foram consideradas na apuração.*

- *Todos os valores computados para cálculo do lucro líquido desses exercícios foram extraídos da contabilidade da empresa e encontram-se individualizados em contas de títulos próprios para cada empresa satélite.*

- *Feitos os ajustes, chegou-se ao valor líquido da receita da Saga a ser tributada pelo lucro real.*

- *Com a base tributável ajustada, calcularam-se o IRPJ e a CSLL devidos, levando em consideração, para o levantamento, os valores dos tributos retidos na fonte e os valores já recolhidos pelas empresas satélites – as informações constam em planilha anexa.*

- *Os valores informados em DCTF relativo ao IRPJ e CSLL das empresas foram abatidos do cálculo do tributo devido.*

- *A multa isolada decorre de omissão de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, nos anos-calendário 2009 a 2011.*

- *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 recolha as antecipações mensais devidas, com base na receita bruta e acréscimos, ou justifique sua redução ou dispensa mediante balancetes de suspensão ou redução. 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".*

- *No caso da fiscalizada, verifica-se que nos anos-calendário 2009 a 2011, optou pelo lucro real anual com cálculo do IRPJ e CSLL mensal por estimativa. Entretanto, o uso de empresas satélites garantiu à fiscalizada a diminuição das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, mediante o direcionamento fraudulento de parte de seu resultado para a Sagakasa e Sadif. Em consequência, constituiu-se crédito tributário relativo à multa isolada incidente sobre as reduções indevidas das estimativas mensais de IRPJ e CSLL na Saga.*

- *Os cálculos da multa isolada estão demonstrados nas Planilhas de Cálculo da Multa sobre Estimativa Não Recolhida - anos 2009 a 2011.*

- *É certo que não cabe à fiscalização pautar as atividades comerciais da empresa, mas não se pode aceitar negócios empreendidos pela empresa sem nenhuma motivação comercial. Há uma diferença entre atuações que objetivam os negócios empresariais e atuações que objetivam exclusivamente reduzir a carga tributária.*
- *Na realidade, as empresas satélites não materializam nenhum empreendimento, relativo à corretagem de financiamento bancário sobre as vendas efetuadas pela fiscalizada, que justifique a sua existência. Neste contexto, as empresas satélites foram criadas sem uma razão econômica efetiva de mercado.*
- *Tais empresas exercem suas atividades permanentes dentro da estrutura operacional da fiscalizada. As receitas de intermediação de financiamento sobre as vendas efetuadas pela Saga e atribuídas à Sagakasa e à Sadif são, de fato, receitas da fiscalizada. O único objetivo de transferência destas receitas de intermediação e de financiamento foi reduzir indevidamente a carga tributária do IRPJ e tributos reflexos.*
- *Verifica-se que a Sadif começou a operar justamente quando a Sagakasa estava prestes a ultrapassar o limite do lucro presumido. No ano-calendário de 2010, a Sadif obteve receita bruta de R\$ 21.183.884,56 com pequeno número de funcionários, chegando ao absurdo da existência de meses sem registro de funcionários, mas com obtenção de receitas de prestação de serviços.*
- *As empresas satélites operam em várias cidades sem possuir a mínima estrutura física para tal mister. A Sadif possui sede apenas em Goiânia enquanto a Sagakasa possui sede em Goiânia, uma filial em Uberlândia (sem registro de funcionários) e outra no Guará (sem inscrição no CNPJ). Mesmo assim, elas prestam serviços às empresas do grupo Saga com sede em Goiânia, Brasília, Anápolis e Aparecida de Goiânia.*
- *Durante a fiscalização, ficou evidenciada a desproporção dos ganhos das receitas de intermediação entre a fiscalizada e as empresas satélites, supostamente intermediadoras, com favorecimento às que não tinham nenhuma estrutura para prestar os serviços e em detrimento da que possuía ampla e completa estrutura.*
- *Mesmo quando as empresas satélites apresentem documentos, contrato social e alterações, com registro nos órgãos competentes, escrituração contábil, notas fiscais, contratos de prestação de serviços, etc, não se exclui a possibilidade de as operações praticadas se enquadrarem em condutas ilícitas, isso porque faz parte o envolvimento de atos jurídicos lícitos para cometimento de fraude. Tais atos são apenas cumprimentos de formalidades na tentativa de enganar o fisco. Quem de fato presta serviços na qualidade de correspondente bancário é a Saga. Vistos isoladamente, os atos jurídicos são permitidos pela legislação; olhados em conjunto, desnuda-se o véu e revela-se a fraude.*
- *A fiscalizada ainda não teve o mínimo cuidado de providenciar, substituir ou substabelecer os contratos de prestação de serviços relativos às atividades supostamente praticadas pelas empresas satélites. Perante terceiros (clientes da fiscalizada, instituições financeiras e Banco Central), a Saga é a única empresa que efetivamente presta serviços. A fragilidade dos contratos de correspondentes bancários (sem termo de*

substabelecimento) e a precária estrutura operacional das empresas satélites corroboram o disfarce para pagar menos tributos.

• Portanto, constata-se conjunto de indícios que indicam que as pessoas jurídicas, Saga, Sagakasa e Sadif, reorganizam-se com o motivo predominante de reduzir a carga tributária, sem se apoiar num motivo empresarial. A fiscalizada atende, plenamente, o cliente que a procura. No item 15 do termo de verificação fiscal, há um resumo dos indícios que comprovam o deslocamento da base tributável.

• A conduta fraude está definida na Lei nº 4.502/64.

• Para pagar menos tributos, a Saga utilizou-se de práticas dolosas para enganar o fisco.

Conscientemente a fiscalizada omite receita tributável que compõe efetivamente o seu lucro real, para serem tributadas pelo lucro presumido nas empresas satélites (mais benéfico). As receitas de intermediação financeira sobre as vendas 'realizadas pela fiscalizada estão sendo indevidamente apropriadas pelas empresas satélites.

• Não resta dúvida que houve a intenção dolosa da fiscalizada de modificar as características essenciais do fato gerador, incorrendo em fraude. A alteração indevida do sujeito passivo, da Saga, lucro real, para as empresas satélites, lucro presumido, em relação aos fatos geradores das receitas de intermediação de financiamento, na qual se tributa utilizando base de cálculo mais benéfica, foi efetuada sem nenhuma motivação negocial que a respalde.

• A criação das empresas satélites não possui substância econômica e tem a 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.

• Essa rotina danosa ocorre de forma reiterada, abarcando todo o período abrangido pela fiscalização (2009 a 2011).

• Diante do exposto, há indícios convergentes suficientes para a formar a convicção de que houve fraude e má-fé da empresa fiscalizada.

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

• Houve a formalização de processo de representação fiscal para fins penais.

Ciência e Impugnação dos lançamentos

Em 22.08.2014, o sujeito passivo autuado como contribuinte, isto é, a Saga, foi cientificado do lançamento pessoalmente, por meio de seu representante legal, conforme atesta o termo assinado a folhas 2.360.

Em 27/08/2014, por via postal, Luiz Sérgio de Oliveira Maia foi cientificado do lançamento na condição de sujeito passivo solidário, conforme atesta o documento a folhas 2.369.

Em 16/09/2014, por meio de edital afixado quinze dias antes, Antônio Ferreira Maia foi cientificado do lançamento na condição de sujeito passivo solidário, conforme atesta o documento a folhas 2.368.

Em 22/09/2014, em nome da Saga foi apresentada a impugnação juntada a folhas 2.378 a 2.384. E em 23/09/2014, em nome dos sujeitos passivos solidários foi apresentada a impugnação juntada a folhas 2.633 a 2.639. Os enunciados seguintes resumem o seu conteúdo, separando-se uma da outra.

Impugnação dos lançamentos em nome de Saga Sociedade Anônima Goiás de Automóveis

Da tempestividade

- O art. 15 do Decreto nº 70.235/1972 estipula que o contribuinte terá 30 dias, contados da intimação da exigência, para, caso queira, apresentar impugnação. A intimação foi recebida em 22/08/2014 (sexta-feira). Logo, o fim do prazo foi projetado para 23/09/2014 (terça-feira), estando demonstrada, portanto, a tempestividade da presente medida.*
- Em atendimento ao inciso V, do art. 16, do Decreto nº 70.235, de 1972, incluído pela Lei nº 11.196/2005, informa-se que a matéria ora em debate não foi submetida à apreciação judicial, razão pela qual deixa de juntar cópia de eventual petição.*

Da parte não impugnada

- Impugna-se parcialmente o lançamento, em especial as multas isoladas e parte do lançamento principal no que concerne à quantificação do valor devido, conforme demonstrado mais adiante, uma vez que a impugnante optou pelo parcelamento de que trata a Portaria Conjunta PGFN/RFB Nº13/2014, razão pela qual se requer que seja apartada do processo a parte não impugnada.*

Dos valores apurados pela fiscalização

- No tocante ao IRPJ, a fiscalização deixou de considerar pagamentos efetuados e retenções de imposto de renda ocorridas no período base, gerando saldo a maior de imposto devido nos anos-calendário de 2010 e 2011.*
- Segundo o levantamento fiscal anexo (doc. 02), o valor dos pagamentos efetuados pela empresa em 2010 foi de R\$ 4.040.961,95, ao passo que o relatório extraído do sitio da Receita Federal, bem como os documentos anexos (doc.03) demonstram que o valor efetivamente recolhido importa em R\$ 4.564.549,72.*
- Da mesma forma, no ano de 2011 o fisco apurou como pagos R\$ 2.501.249,75 (doc.02), mas o valor recolhido foi de R\$ 3.258.492,27 (doc. 3).*
- O mesmo erro é encontrado em relação às retenções na fonte. Para a fiscalização teria havido retenção em 2010 no valor R\$ 986.715,80 e em 2011 de R\$ 1.003.831,98 (doc. 2). Contudo os informes de rendimentos dão conta do valor de R\$ 1.268.275,25 e de R\$ 1.153.095,44, respectivamente (doc.03).*

• *Consta da impugnação demonstrativo da apuração em relação ao IRPJ, no qual se encontram evidenciados os valores levantados pela impugnante e pelo fisco, bem como a divergência entre eles.*

• *Dessa forma, fica demonstrado anualmente o erro de fato na quantificação do crédito tributário, o que demanda por parte dessa DRJ-DF o cancelamento do valor indevidamente constituído.*

Da ilegitimidade da cobrança da multa isolada

• *No caso em espeque, dadas suas peculiaridades, não há que se falar em incidência de multa isolada decorrentes das estimativas, razão pela qual improcede o lançamento zurzido neste sentir.*

• *As multas isoladas não podem ser exigidas, pois uma vez encerrado o período de apuração do IRPJ e da CSLL, em se tratando de pessoa jurídica tributada pelo lucro real anual, a exigência de recolhimento por estimativa perde sua eficácia, prevalecendo, dessa forma, a exigência dos tributos efetivamente devidos, apurados ao final do ano-calendário correspondente. Abona-se o argumento com a citação de precedentes administrativos.*

• *Não obstante, no presente caso, a situação é ainda mais peculiar, uma vez que já houve, por meio deste mesmo processo, a exigência de IRPJ e CSLL reputados devidos pela fiscalização, ocasião em que, inclusive, foi aplicada a multa de ofício de 150% da base de cálculo. Sendo assim, a aplicação concomitante da multa isolada e de ofício configura duplicidade de penalidade, o que é vedado pelo ordenamento jurídico pátrio. A jurisprudência administrativa corrobora a impropriedade da cobrança de multa isolada e de ofício incidentes sobre bases de cálculo sobrepostas. Ilustra-se o argumento com a citação de precedentes.*

• *Na hipótese de duas normas punitivas concorrerem quanto à determinada conduta, é essencial a identificação do bem jurídico tutelado pelo direito. Ademais, o deslinde do conflito de normas deve ser resolvido na medida em que se constate que uma norma punitiva possa absorver a outra, considerando que o fato tipificado constitui meio obrigatório de lesão, menos ofensiva, de um bem de mesma natureza para o cometimento de infração mais ofensiva.*

• *No caso vertente, ainda que houvesse omissão de receita, a falta de pagamento do tributo estimado seria meio preparatório para a supressão do tributo apurado no final do exercício.*

Nesse caso, em face do princípio da consunção, oriundo do direito penal, o primeiro estaria absorvido pelo segundo, ou seja, a penalidade maior absorve a menor.

• *Nesse diapasão, o bem jurídico mais importante é a arrecadação tributaria, cumprida pelo recolhimento do tributo apurado no fim do ano-calendário, ao passo que o bem jurídico de relevância intermediária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, obrigação do recolhimento de estimativas.*

• *Assim, está amplamente demonstrado que por quaisquer dos motivos apresentados, a multa exigida isoladamente se mostra improcedente, razão por que ela deve ser cancelada.*

Do pedido

- *Em face do exposto, requer-se que seja conhecida e provida a presente impugnação, para que haja o cancelamento do valor indevidamente constituído e que seja afastada a multa na totalidade.*

Impugnação dos lançamentos em nome dos sujeitos passivos solidáriosDa tempestividade

- *O art. 15 do Decreto nº 70.235/1972 estipula que o contribuinte terá 30 dias, contados da intimação da exigência, para, caso queira, apresentar impugnação. A intimação foi recebida em 22/08/2014 (sexta-feira). Logo, o fim do prazo foi projetado para 23/09/2014 (terça-feira), estando demonstrada, portanto, a tempestividade da presente medida.*
- *Em atendimento ao inciso V, do art. 16, do Decreto nº 70.235, de 1972, incluído pela Lei nº 11.196/2005, informa-se que a matéria ora em debate não foi submetida à apreciação judicial, razão pela qual deixa de juntar cópia de eventual petição.*

Da parte não impugnada

- *Os impugnantes manifestam-se somente em relação à responsabilidade solidária que lhes fora imputada, uma vez que já houve, por parte do sujeito passivo principal, impugnação específica quanto ao lançamento.*

Da Responsabilidade Solidária Imputada

- *A sujeição passiva de sócios ou administradores é medida extrema e, portanto, só deve ser aplicada quando restar comprovada, de forma cabal e irrefutável, que tenham agido com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN.*
- *Para atribuição de responsabilidade aos administradores da empresa faz-se necessária a apuração de um ato, distinto do próprio descumprimento da obrigação tributária, em ofensa à lei ou com excesso de poderes. Abona-se o argumento com a citação de precedente atribuído ao Superior Tribunal de Justiça (STJ).*
- *Como no caso em tela não há qualquer prova capaz de atestar que os impugnantes tenham incorrido nessa hipótese, mas tão-somente que servem para atestar que cumpriram suas funções regulares de sócios, descabida se afigura a sujeição passiva solidária.*
- *Tal entendimento encontra-se inequivocamente abalizado pelo Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, inclusive com reconhecimento de repercussão geral, consoante aresto abaixo transcrito na impugnação. Nesse sentido, aliás, também já se pronunciou o STJ, em vastas decisões. Ilustra-se ainda o argumento com citação doutrinária.*
- *Por tudo isso, é de se concluir que a responsabilização dos administradores da empresa autuada não pode prevalecer.*

Do pedido

- *Em face do exposto, requer-se que seja conhecida e provida a impugnação, para que seja afastada a responsabilidade solidária imposta.*

Formação de autos apartados, para cobrança da parte não litigiosa do crédito tributário

O despacho a folhas 2655, da autoridade preparadora, observando que o impugnante expressamente acatou uma fração da exigência fiscal, determinou que se constituíssem autos apartados, nos termos do artigo 21 do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748, de 1993, com o fito de proceder à cobrança da parte não litigiosa do crédito tributário.

Os demonstrativos constantes desse mesmo despacho e do termo de transferência a folhas 2.656 estremam a fração litigiosa da não litigiosa, do crédito tributário, ressalvando que o crédito correspondente à multa isolada foi integralmente impugnado.

O mesmo termo a folhas 2.656 informa que o crédito tributário não litigioso foi transferido para o processo nº 10120-728.086/2014-30.

Diligência

Em 28 de janeiro de 2015, a 3ª Turma da DRJ/BHE deliberou, por meio da Resolução nº 2.001.877, juntada a folhas 2.665 a 2.670, converter o julgamento em diligência para que, retornando o processo à repartição de origem, fossem tomadas as seguintes providências:

1. juntar aos autos demonstrativo no qual se discriminem, pormenorizadamente, as parcelas que foram deduzidas no cálculo do IRPJ exigido por meio do lançamento de ofício, e no cálculo da multa isolada por falta ou insuficiência de pagamento das antecipações mensais de IRPJ;

2. indicar, separadamente, o quanto tiver sido deduzido a título de IRPJ pago por meio de Darf ou por meio de compensação pelas empresas Sagakasa e Sadif (CNPJ 06.318.439/0001-43 e 10.257.223/0001-92, respectivamente); da mesma forma, indicar separadamente o imposto de renda retido na fonte que tiver sido deduzido e do qual as duas empresas foram beneficiárias;

3. indicar o critério e a motivação dessa dedução parcial de IRPJ pago ou extinto por meio de declaração de compensação, e também da dedução parcial de imposto retido na fonte;

4. depois de cumpridos os itens anteriores, antes do retorno dos autos a esta DRJ, cientificar os sujeitos passivos dos esclarecimentos e documentos acrescentados aos autos, reabrindo-lhes o prazo de trinta dias para se manifestar.

Realizada a diligência solicitada, o auditor fiscal dela encarregado relata os trabalhos executados e os resultados obtidos no relatório fiscal juntado a folhas 2.676 a 2.680. Dele extraem-se as observações e argumentos resumidos adiante.

Ano-calendário de 2010

• A empresa Estação Sadif Corretora de Seguros Ltda (Sadif), CNPJ nº 10.257.223/0001-92, prestou serviços de intermediação de financiamento bancário, nos anos de 2010 e 2011, para cinco filiais da SAGA, auferindo receitas.

• Durante ação fiscal já encerrada, na SAGA, processo nº 10120.725411/2014-11, apurou-se o seguinte:

Tributo	Calculado pelo fisco	Retido na Fonte	Pago pelas empresas	Devido (Lançamento)
IRPJ	7.886.676,72	986.715,80	4.040.961,95	2.858.998,97
CSLL	2.847.843,62	242,93	2.318.857,33	528.743,36

• A rubrica IRRF, no valor de R\$ 986.715,80, advém dos valores informados em DIRF de terceiros sobre as retenções sofridas pela SAGAKASA na monta de R\$ 958.619,45 e sobre as retenções sofridas pela SADIF na monta de R\$ 28.096,35. Estes valores constam discriminados nas planilhas anexas DIRF Terceiros – Completo.

• Considerou-se o valor integral do imposto de renda retido na fonte da SAGAKASA no ano de 2010. Quanto à SADIF, considerou-se apenas o mês 03/2010.

• A SADIF prestou serviços de intermediação de financiamento à SAGA apenas no mês 03/2010, conforme Razão anexo. Por esse motivo, deixou-se de considerar grande parte das retenções de imposto de renda ocorridas no período de 2010, sofridas pela SADIF. A SADIF prestou serviços de intermediação de financiamento para outras empresas do grupo SAGA, obtendo receitas (e certamente sofrendo retenção de imposto de renda) de valores consideráveis (a relação de todas as empresas constam na página 29 do TVF). Portanto, não é plausível o uso do valor integral do IRRF da SADIF para o abatimento dos valores de IRPJ lançados da SAGA.

• A rubrica pago pelas empresas do IRPJ, no valor de R\$ 4.040.961,95, advém dos valores dos DARF das empresas envolvidas na fiscalização.

• Em 2010 a SADIF auferiu receita de intermediação de financiamento de R\$ 20.979.517,02. Destes, apenas R\$ 367.477,01 resultam das receitas de intermediação de financiamento das vendas efetuadas pela SAGA. Mesmo assim, utilizou-se integralmente o DARF de IRPJ da SADIF do período de apuração 03/2010.

• O valor total da rubrica pago pelas empresas do IRPJ é R\$ 4.215.641,84, e não R\$ 4.040.961,95.

• A compensação do pagamento indevido ou a maior discriminado em DCTF dos períodos 06/2010 e 09/2010 da SAGAKASA não consta na apuração (a deduzir) do IRPJ de 2010. Deve-se, portanto, considerar esta compensação, de R\$ 223.279,99, na elaboração do débito em questão.

• Assim, eis o novo valor do IRPJ lançado:

Tributo	Calculado pelo fisco	Retido na Fonte	Pago pelas empresas	Compensação	Devido (Lançamento)
IRPJ	7.886.676,72	986.715,80	4.215.641,84	223.279,99	2.461.039,09

- Portanto a rubrica IRPJ devido (Lançamento) passa de R\$ 2.858.998,97 para R\$ 2.461.039,09, conforme quadro acima.

Ano-calendário 2011

- Durante a ação fiscal já encerrada, na SAGA, processo nº 10120.725411/2014-11, apurou-se o seguinte:

Tributo	Calculado pelo fisco	Retido na Fonte	Pago pelas empresas	Devido (Lançamento)
IRPJ	5.149.945,53	1.003.831,98	2.501.249,75	1.644.863,80
CSLL	1.862.620,39	0,00	1.606.826,23	255.794,16

- A rubrica IRRF, no valor de R\$ 1.003.831,98 advém dos valores informados em DIRF de terceiros sobre as retenções sofridas pela SAGAKASA na monta de R\$ 946.595,12 e sobre as retenções sofridas pela SADIF na monta de R\$ 57.236,86. Estes valores estão discriminados nas planilhas anexas DIRF Terceiros – Completo.
- Foi considerado o valor integral do imposto de renda retido na fonte da SAGAKASA no ano de 2011. Quanto à SADIF, foram considerados apenas os meses 02/2011 (R\$ 25.504,12), 06/2011 (R\$ 16.185,48) e 11/2011 (15.547,26).
- A SADIF prestou serviços de intermediação de financiamento à SAGA apenas nos meses 02/2011, 06/2011 e 11/2011, conforme Razão anexo. Por esse motivo, deixou-se de considerar grande parte das retenções de imposto de renda ocorridas no período de 2011.
- A rubrica pago pelas empresas do IRPJ, no valor de R\$ 2.501.249,75, advém dos valores dos DARF das empresas envolvidas na fiscalização. Não houve pagamento de IRPJ em 2011 efetuado pela SAGA.
- Durante o ano de 2011 a SADIF alcançou uma receita de intermediação de financiamento de R\$ 14.511.923,19. Desta receita, apenas R\$ 245.779,32 têm relação direta com os serviços prestados pela SADIF envolvendo a SAGA. Neste cenário, a fiscalização escolheu apenas um DARF (o menor) da SADIF para compor o levantamento do débito IRPJ.

Cálculo da Multa Isolada

- O cálculo da multa isolada por falta ou insuficiência de pagamento das antecipações mensais de IRPJ, demonstrado nas Planilhas de Cálculo da Multa sobre Estimativa não Recolhida – anos 2009 a 2011, foi elaborado de acordo com os valores discriminados no Razão e na DIRF Terceiros – Completo.
- Para esclarecer de forma detalhada de onde se originaram os valores das parcelas que foram deduzidas para o cálculo da multa isolada, verifica-se que na rubrica IRPJ Retido na Fonte (SAGAKASA) e IRPJ Retido na Fonte (SADIF), constam os valores, mês a mês, na planilha DIRF Terceiros – Completo.

• *No que se refere à rubrica IRPJ Pago (SAGAKASA) e IRPJ Pago (SADIF), consta em anexo a relação dos DARF tanto da SAGAKASA quanto da SADIF.*

• *A SADIF prestou serviço de intermediação de financiamento das vendas efetuadas pela SAGA apenas nos meses 03/2010, 02/2011, 06/2011 e 11/2011. No ano de 2011 a fiscalização escolheu apenas um DARF (o menor) da SADIF para compor o levantamento do débito da multa isolada pelos mesmos motivos averiguados na apuração do débito IRPJ deste período.*

Em 04/03/2015, conforme aviso de recebimento a folhas 2.720, o sujeito passivo recebeu um exemplar do relatório fiscal da diligência. E em 25/03/2015 apresentou nova manifestação, juntada a folhas 2.723 a 2.724. Os enunciados seguintes resumem o seu conteúdo.

• *Conforme se infere do Relatório Fiscal, ficou constatado pelo Auditor Fiscal algumas inconsistências no lançamento do auto de infração.*

• *No entanto, mesmo após essa nova verificação, ainda é patente o saldo a maior de imposto devido nos anos-calendário de 2010 e 2011, uma vez que a administração deixou de considerar pagamentos efetuados e retenções de imposto de renda ocorridas no período base.*

• *O Auditor Fiscal constatou que o valor dos pagamentos efetuados pela empresa em 2010 foi de R\$ 4.215.641,84, e não de R\$ 4.040.961,95.*

• *No entanto, conforme o relatório extraído do sítio da Receita Federal, bem como os documentos já anexados aos autos à época da impugnação, o valor efetivamente recolhido importa em R\$ 4.564.549,72. Note-se que ainda resta um saldo de R\$ 348.907,88.*

• *Da mesma forma, no ano de 2011 o fisco apurou como valor pago o importe de R\$2.501.249,75, sendo que o valor efetivamente recolhido foi de R\$ 3.258.492,27.*

• *O mesmo erro é encontrado em relação às retenções na fonte. Para a fiscalização teria havido retenção em 2010 no valor R\$ 986.715,80, e em 2011 de R\$ 1.003.831,90, contudo os informes de rendimentos dão conta do valor de R\$ 1.268.275,25 e R\$ 1.153.095,44, respectivamente nos anos de 2010 e 2011.*

• *Dessa forma, a peticionante ratifica o pedido da impugnação para que essa DRJ-BH proceda ao cancelamento do valor indevidamente constituído."*

Como relatado, o lançamento foi impugnado parcialmente, tendo a decisão *a quo* trazido quadro que resumiu o montante contestado:

ANO-CALENDÁRIO	TRIBUTO	VALOR ORIGINALMENTE LANÇADO	VALOR CONTESTADO	VALOR TRANSFERIDO
2009	IRPJ	2.841.549,62	(ZERO)	2.841.549,62
2010	IRPJ	2.858.998,97	1.028.427,22	1.830.571,75

2011	IRPJ	1.644.863,80	906.505,98	738.357,82
2009	CSLL	1.164.832,49	(ZERO)	1.164.832,49
2010	CSLL	528.743,36	(ZERO)	528.743,36
2011	CSLL	255.794,16	(ZERO)	255.794,16

E o Relator sintetizado o litígio, nos seguintes termos:

"Assim, permanece litigioso neste processo o crédito tributário consistente nos seguintes itens: a totalidade da multa isolada pela falta ou insuficiência de pagamento das antecipações mensais de IRPJ e de CSLL; e o IRPJ exigido quanto aos anos-calandários de 2010 e 2011 no montante respectivamente de R\$ 1.028.427,22 e R\$ 906.505,98, acrescidos da multa de ofício e dos juros de mora correspondentes.

Também permanece litigiosa a sujeição passivo das pessoas físicas atuadas na condição de responsáveis solidários, e o litígio quanto a essa questão abrange não só a parcela do crédito tributário impugnado pela pessoa jurídica atuada, como também a parcela com a qual esta concorda."

A decisão de primeira instância acatou parcialmente a impugnação, acolhendo pagamentos e compensações, em nome da pessoa jurídica SADIF, confirmados pela autoridade fiscal, por meio de diligência, mantendo parcialmente o IRPJ exigido em relação ao ano-calendário de 2010, reduzindo o montante impugnado para R\$ 630.467,34, mas sem alterar o valor referente ao ano-calendário de 2011.

A parte não reconhecida pelo julgador *a quo* diz respeito a recolhimentos, retenções e compensações referentes a receitas da pessoa jurídica SADIF que não foram consideradas na autuação referente à SAGA.

Quanto à multa isolada pelo não recolhimento das estimativas, a DRJ não acolheu a tese de que tal valor não poderia ser exigido por implicar em duplicidade de punição em relação à multa de ofício e manteve integralmente a multa isolada incidente sobre as antecipações mensais de CSLL não recolhidas;

Com relação à multa isolada incidente sobre as antecipações mensais de IRPJ não recolhidas, o julgador considerou a repercussão dos valores reconhecidos na Diligência Fiscal sobre a base de cálculo ao final do período, e reduziu os valores referentes a janeiro de 2010, abril de 2010, julho de 2010 e agosto de 2010 respectivamente para R\$ 241.580,88, R\$ 459.669,32, R\$ 575.440,49 e R\$425.258,71, mas sem alterar os valores referentes aos demais períodos de apuração.

Por fim, a DRJ manteve integralmente os vínculos de responsabilidade de todos os sujeitos passivos solidários pelo crédito tributário lançado, por entender ter ficado comprovada a prática de fraude com o objetivo de reduzir indevidamente a carga tributária.

Tendo em vista que o montante exonerado superou o limite de R\$ 1.000.000,00, previsto na Portaria MF nº 3, de 03 de janeiro de 2008, foi interposto Recurso de Ofício ao CARF.

A pessoa jurídica autuada e os dois responsáveis solidários foram intimados da decisão de primeira instância (fls. 2.829, 2.830 e 2.834), tendo apresentado Recursos Voluntários (fls. 2.836 a 2.851 e 2.854 a 2.862), em que alegam, resumidamente:

Do Recurso da Saga:

a) que foram desconsiderados pagamentos e retenções referentes às pessoas jurídicas Estação Sadif Corretora de Seguros Ltda (SADIF) e Sagakasa Serviços Financeiros, Corretagens e Locação de Veículos Ltda (SAGAKASA), apesar de tais empresas terem sido desconstituídas pela autoridade fiscal e seus resultados terem sido tributados na Recorrente;

b) que haveria, então, nulidade do lançamento por ausência de segurança jurídica, posto que não teria sido respeitada a motivação que o fundamentou, já que ora as referidas pessoas jurídicas são consideradas criadas, exclusivamente, para disfarçar lucros da Recorrente, ora como empresas independentes;

c) que, superada a arguição de nulidade, devem ser considerados todos os pagamentos e retenções referentes à SADIF e à SAGAKASA, na apuração dos tributos imputados à Recorrente;

d) quanto à multa isolada pelo não recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL, que tal penalidade não poderia ser imposta após o encerramento do ano-calendário e em concomitância com a exigência de tais tributos com multa de ofício de 150%, o que configuraria duplicidade de penalidade;

e) sustenta, ainda, a aplicação, ao caso, do Princípio da Consunção, posto que *"a falta de pagamento da exação estimada seria meio preparatório para a supressão do tributo apurado no final do exercício"*.

Do Recurso dos responsáveis solidários:

a) que não haveria *"provas de que os Recorrentes tenham utilizado qualquer estratégia com vistas a reduzir os tributos da devedora principal"*;

b) que haveria contradição no entendimento da autoridade fiscal, uma vez que, em um primeiro momento, sustenta que a SADIF e a SAGAKASA foram criadas com o único intuito de distribuir os lucros da SAGA e diminuir a sua tributação, porém, posteriormente, afirma que nem todas as operações das empresas satélites constituem receita da autuada, mas apenas pequena parte dentro dos exercícios fiscalizados;

c) que, a partir de tal contradição, não haveria, portanto, fraude, dolo ou má-fé dos Recorrentes, hábeis a sustentar a manutenção dos Recorrentes no pólo passivo da demanda;

d) que a sujeição passiva de sócios e/ou administradores exige a prova cabal de que estes tenham agido com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto, conforme art. 135, inciso III, do CTN, o que não existiria *in casu*.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo - Relator

1. DO RECURSO DE OFÍCIO

Como relatado, em face da exoneração parcial do crédito pelo acórdão recorrido foi interposto recurso de ofício pelo colegiado *a quo*.

No caso em análise, o montante exonerado importou em R\$ 1.200.477,00, valor superior ao limite fixado pela Portaria MF nº 03, de 2008 (R\$ 1.000.000,00).

Contudo, por meio da Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017, o limite em questão foi aumentado para o montante de R\$ 2.500.000,00.

Nos termos Súmula CARF nº 103, "*Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância*".

Isto posto, voto pelo não conhecimento do Recurso de Ofício, posto que o crédito exonerado é inferior ao limite vigente nesta data.

2. DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS

2.1 Do conhecimento dos recursos

A pessoa jurídica foi cientificada da decisão de primeira instância em 14 de dezembro de 2015 (fl. 2.829) e apresentou Recurso Voluntário em 12 de janeiro de 2016 (fl. 2.836).

O responsável solidário Luiz Sérgio de Oliveira Maia foi cientificado em 16 de dezembro de 2015 (fl. 2.830), e o solidário Antônio Ferreira Maia por Edital afixado em 07 de janeiro de 2016 (fl. 2.834), tendo apresentado Recurso conjunto, em 14 de janeiro de 2016 (fl. 2.854).

Os Recursos são assinados por Procuradores, devidamente constituídos às fls. 2.387, 2641 e 2.643.

A matéria objeto do Recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme Art. 2º, incisos I, II, IV e VI do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

Isto posto, os Recursos são tempestivos e preenchem os requisitos de admissibilidade, portanto, deles tomo conhecimento.

2.2 Da preliminar de nulidade

Em seu Recurso, a pessoa jurídica sustenta haver nulidade do lançamento por ausência de segurança jurídica, posto que não teria sido respeitada a motivação que o fundamentou, já que as pessoas jurídicas Estação Sadif Corretora de Seguros Ltda (SADIF) e Sagakasa Serviços Financeiros, Corretagens e Locação de Veículos Ltda (SAGAKASA) teriam

sido consideradas, na autuação, criadas, exclusivamente, para disfarçar lucros da Recorrente, porém, na decisão *a quo*, teriam sido consideradas empresas independentes, já que nem todas as operações das empresas satélites constituiriam receita da autuada, mas apenas pequena parte dentro dos exercícios fiscalizados.

Toda alegação de nulidade deve ser examinada à luz dos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972:

"Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio."

No caso em apreço, a alegação da Recorrente diz respeito a suposta inovação nos fundamentos da autuação que teria sido praticada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte.

Assim, ainda que se reconhecesse a alegada inovação, não se vislumbra qualquer razão para a anulação dos Autos de Infração lavrados contra a Recorrente, posto que não existiu na autuação quaisquer das hipóteses de nulidade previstas no art. 59 acima transcrito.

Na esteira de abundante jurisprudência do CARF, a existência de inovação no julgamento de primeira instância, de fato, conduz ao reconhecimento de nulidade. Contudo, apenas deste próprio julgamento e não do Auto de Infração.

Nestes autos, não procede a alegação de inovação suscitada pela Recorrente.

De fato, a autoridade fiscal considerou que as pessoas jurídicas SADIF e SAGAKASA foram utilizadas para direcionar receitas da Recorrente, de modo que, na autuação, foram consideradas **as receitas, custos e despesas relacionados às referidas empresas que estavam vinculadas a vendas financiadas pela Recorrente.**

A simples leitura do Termo de Verificação Fiscal permite tal constatação. Em primeiro lugar, ali são identificadas todas as receitas auferidas pela SADIF e pela SAGAKASA nos anos-calendários fiscalizados e são identificadas todas as receitas que foram tributadas como tendo sido auferidas pela Recorrente:

PJ/ANO	2009	2010	2011
TOTAL DE RECEITAS REGISTRADAS			
SADIF	8.965.108,56	20.979.517,02	14.511.923,19
SAGAKASA	29.053.913,99	44.615.368,21	33.688.268,79
RECEITAS CONSIDERADAS COMO AUFERIDAS PELA SAGA			
SADIF	---	367.477,01	245.779,32
SAGAKASA	26.355.526,89	40.198.411,77	30.676.943,02

Constata-se, portanto, que, desde a origem, nem todas as operações das empresas satélites foram considerados como receitas da autuada.

É que a autoridade fiscal identificou que as pessoas jurídicas SADIF e SAGAKASA também auferiram receitas relacionadas com outras pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo empresarial.

Inexiste, assim, qualquer inovação de fundamentos na decisão de primeira instância, de modo que voto por não acolher a preliminar de nulidade.

2.3 Dos pagamentos e retenções das empresas satélites

Ultrapassada a arguição de nulidade, a Recorrente entende que devem ser considerados todos os pagamentos e retenções referentes à SADIF e à SAGAKASA, na apuração dos tributos a ela imputados.

Trata-se de argumento já trazido pela Recorrente em sua Impugnação e adequadamente rejeitado pela decisão de primeira instância nos seguintes termos:

"Contestação do IRPJ devido em relação ao ano-calendário de 2010

(...)

No entanto, a pretensão da impugnante é infundada. Como bem argumenta a fiscalização no relatório da diligência, nem todas as receitas da Sadif foram consideradas pelo lançamento de ofício como de fato auferidas pela Saga, mas apenas uma parte das receitas obtidas no primeiro trimestre de 2010. Nenhum montante relativo aos demais trimestres foi adicionado à receita da Saga. Assim, não cabe computar em favor da Saga o pagamento de IRPJ relativo a esses outros trimestres. No que se refere aos pagamentos feitos em nome da Saga, consulta aos bancos de dados eletrônicos da Receita Federal confirma que esses pagamentos foram realizados. Logo, cumpre ratificar o

total apurado pela fiscalização, isto é, reconhecer em favor da autuada direito à dedução de R\$ 4.215.641,84 a título de IRPJ pago por meio de DARF.

No tocante à dedução a título de IRRF, a impugnante postula, em relação a 2010, o montante de R\$ 1.268.275,25, dos quais R\$ 940.247,76 correspondem à Sagakasa, e R\$ 328.027,49 à Sadif. Já a fiscalização, no relatório de diligência fiscal, esclarece que o montante total que reputa fazer jus a autuada limita-se a R\$ 986.715,80, dos quais R\$958.619,45 correspondem à Sagakasa, e R\$ 28.096,35 à Sadif.

Portanto, a divergência entre as partes diz respeito unicamente ao IRRF vinculado à Sadif. Quanto à Sagakasa, o valor já reconhecido pela fiscalização até supera ligeiramente o postulado pela impugnante.

Definido o cerne da controvérsia, mais uma vez não se pode dar razão à impugnante. No relatório de diligência fiscal esclarece-se que a Sadif prestou serviços de intermediação à Saga apenas no mês de março de 2010 e que somente o valor correspondente a essas prestações de serviços é que a fiscalização tributou como receita de fato pertencente à Saga. Por isso, coerentemente, a fiscalização reconheceu como IRRF dedutível em favor da Saga apenas aquele retido da Saga no mês de março de 2010. O restante do valor de IRRF que a impugnante pretende deduzir corresponde a receitas auferidas pela Sadif em outros períodos e decorrentes de prestações de serviços a terceiros diferentes da Saga. Logo, não cabe reconhecer o direito a dedução desses valores pela Saga.

(...)

Contestação do IRPJ devido em relação ao ano-calendário de 2011

(...)

Confrontando os números defendidos por cada um dos lados na disputa, verifica-se que a divergência entre eles circunscreve-se aos valores que devem ser computados como dedução entre aqueles pagos pela Sadif. No respeitante aos pagos pela Sagakasa, ambos concordam em que o total pago pode ser deduzido pela autuada. No entanto, quanto à Sadif, a fiscalização propõe a dedução do menor valor pago trimestralmente, enquanto a impugnante postula que todo o valor pago em relação aos quatro trimestres de 2011 seja deduzido.

Em que pese aos argumentos da impugnante, e apesar de os pagamentos feitos pela Sadif estarem comprovados, os números apurados pela fiscalização não merecem reparo. Durante o ano de 2011, a Sadif obteve R\$ 14.511.923,19 de receita com intermediação de financiamento, mas dessa quantia apenas R\$ 245.779,32 foram tratados como receita de fato da autuada, isto é, menos de 2% do total faturado pela Sadif. Logo, seria

injustificável considerar como dedutível pela Saga 100% do IRPJ pago pela Sadif. Não seria inapropriado se a fiscalização permitisse a dedução de IRPJ pago apenas em proporção equivalente ao faturamento transferido. Em verdade, ao deduzir R\$ 203.753,01, valor superior a 80% do faturamento transferido, a fiscalização adotou critério mais benéfico para a autuada, de modo que a queixa da impugnante é infundada. Cumpre, pois, manter o valor apurado pela fiscalização.

Com respeito às retenções de IRRF, tampouco cabe reconhecer em favor da autuada valor algum além do que já havia sido reconhecido pela fiscalização. Mais uma vez a divergência entre o postulado pela impugnante e o admitido pela fiscalização se circunscreve aos valores vinculados à Sadif, pois a fiscalização já aceitou deduzir todo o montante que havia sido retido em nome da Sagakasa.

A impugnante pretende que toda a retenção feita em nome da Sadif seja deduzida em favor da Saga. Contudo, tal pretensão é infundada. Conforme esclarece a fiscalização no relatório de diligência fiscal a folhas 2.676 e seguintes, a Sadif prestou serviços de intermediação de financiamentos à Saga apenas nos meses de fevereiro, junho e novembro"

De fato, não há qualquer reparo a ser feito em relação à decisão *a quo*, que, embasada em Diligência realizada pela autoridade fiscal, já reconheceu em favor da Recorrente todos os pagamentos e retenções que guardavam relação com as receitas das pessoas jurídicas SAGAKASA e SADIF que foram consideradas auferidas pela fiscalizada.

Como já detalhado no Tópico anterior deste Voto, nem todas as receitas auferidas pelas citadas pessoas jurídicas, nos anos-calendários objeto da ação fiscal, foram consideradas para a apuração dos tributos constituídos por meio dos Autos de Infração de que tratam o presente processo, por igual modo, apenas os valores pagos ou retidos na fonte sobre as receitas computadas na base de cálculo deverão ser consideradas.

É esta a dicção do art. 2º, §4º, da Lei nº 9.430, de 1996:

"Art. 2º (...)

§4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo."
(Destacou-se)

Isto posto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário, quanto a esta matéria.

2.4 Da aplicação da multa isolada

Por fim, a pessoa jurídica argumenta, em seu Recurso, que a multa isolada pelo não recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL não poderia ser imposta após o encerramento do ano-calendário e em concomitância com a exigência de tais tributos com multa de ofício de 150%, uma vez que isso configuraria duplicidade de penalidade.

Ademais, no seu entender, aplicar-se-ia, ao caso o Princípio da Consunção, posto que "*a falta de pagamento da exação estimada seria meio preparatório para a supressão do tributo apurado no final do exercício*".

A argumentação da Recorrente não merece ser acolhida.

Conforme art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não há impedimento para a aplicação concomitante das referidas penalidades, que possuem bases de cálculo distintas:

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

A multa de ofício sobre o ajuste anual é embasada no inciso I do referido dispositivo e calculada sobre a diferença de imposto apurada ao final do exercício; a multa isolada tem por base o inciso II, e é calculada sobre o valor devido no mês correspondente.

A primeira alegação da Recorrente é totalmente despida de sentido, já que o momento de aplicação da penalidade isolada é exatamente após o encerramento do ano-calendário. Antes disso, a autoridade fiscal exigirá o próprio tributo devido por estimativa. É essa a justificativa, portanto, para a Súmula CARF nº 82.

Quanto à concomitância e à invocação ao Princípio da Subsunção, também não há razão para acolhê-la.

À exceção de um julgado proferido por maioria de votos, todas as decisões do CARF trazidas pela Recorrente para fundamentar a sua tese se referem à redação anterior do referido art. 44 (e que se apresentam em consonância com a Súmula CARF nº 105).

É que na redação original do dispositivo legal, a multa de ofício aplicada ao final do exercício e a multa pelo não recolhimento da estimativa tinham, ambas, como fundamento legal o inciso I do citado art. 44, razão pela qual se firmou a tese da inaplicabilidade concomitante.

Após a alteração da redação, promovida pela Lei nº 11.488, de 2007, entende-se plenamente cabível a aplicação concomitante das duas penalidades.

O Princípio da Subsunção, por outro lado, constitui-se em princípio geral do Direito Penal, sem transposição para o Direito Penal Tributário, dadas às especificidades da norma penal tributária.

Cabe neste momento a transcrição de trecho do voto da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, no Acórdão nº 9101-002.438 (1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 20 de setembro de 2016), de sua relatoria, que rejeita tanto a aplicação do Princípio em questão, quanto a vedação à concomitância das penalidades, como invocado pela Recorrente:

"Quanto à transposição do princípio da consunção para o Direito Tributário, vale a transcrição da oposição manifestada pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível

do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta:

O Direito Penal é especial, contém princípios, critérios, fundamentos e normas particulares, próprios desse ramo jurídico; por isso, a rigor, as regras dele não podem ser estendidas além dos casos para os quais foram instituídas. De fato, não se aplica norma jurídica senão à ordem de coisas para a qual foi estabelecida; não se pode pôr de lado a natureza da lei, nem o ramo do Direito a que pertence a regra tomada por base do processo analógico.[15 Carlos Maximiliano, Hermenêutica e aplicação do direito, p.212] Na hipótese de concurso de crimes, o legislador escolheu critérios específicos, próprios desse ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas.

A 'forma de sancionar' é instituída pelo legislador, segundo critérios de conveniência/oportunidade, isto é, discricionariedade. Competelhe elaborar, ou não, regras a respeito da concorrência de infrações administrativas. No silêncio, ocorre cúmulo material.

Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o cúmulo material de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei nº 9.503, de 23.12.1997 (Código de Trânsito Brasileiro), segundo o qual "quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, serlheão aplicadas, cumulativamente, as respectivas penalidades". Igualmente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: "Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI –Da Infração Administrativa] serlheão aplicadas, cumulativamente, as sanções a elas cominadas". E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei nº 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: "As sanções [administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar antecedente ou incidente de procedimento administrativo".[16 Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa

tenha imposto cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.]

No Direito Penal são exemplos de aplicação do princípio da consunção a absorção da tentativa pela consumação, da lesão corporal pelo homicídio e da violação de domicílio pelo furto em residência. Característica destas ocorrências é a sua previsão em normas diferentes, ou seja, a punição concebida de forma autônoma, dada a possibilidade fática de o agente ter a intenção, apenas, de cometer o crime que figura como delito-meio ou delito-fim.

Já no caso em debate, a norma tributária prevê expressamente a aplicação das duas penalidades em face da conduta de sujeito passivo que motive lançamento de ofício, como bem observado pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no já citado voto condutor do Acórdão nº 9101002.251:

[...]Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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:*

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar

como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

*A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação original não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. Ademais, quando o legislador estipula na alínea “b” do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal **ainda que** tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade **mesmo se** apurado lucro tributável e, por consequência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.*

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de bis in idem sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário. A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de bis in idem.”

Essa tem sido a jurisprudência dominante sobre o tema, inclusive no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme ilustra a ementa a seguir referenciada:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

(...)

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007." (Acórdão nº 9101-002.801 - 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 10 de maio de 2017)

Após a alteração da redação, entende-se, como já dito, plenamente cabível a aplicação concomitante das duas penalidades.

Desta forma, rejeito o Recurso apresentado também quanto a este tópico, de modo que voto por negar provimento integralmente ao Recurso Voluntário apresentado pela pessoa jurídica.

2.5 Da responsabilidade solidária

No Recurso Voluntário conjuntamente apresentado, os contribuintes Luiz Sérgio de Oliveira Maia e Antônio Ferreira Maia, insurgem-se quanto à responsabilidade solidária a eles imputada, com base no art. 135, inciso III, do CTN.

Inicialmente, argumentam que não haveria "*provas de que os Recorrentes tenham utilizado qualquer estratégia com vistas a reduzir os tributos da devedora principal*".

O argumento já foi enfrentado pela decisão recorrida, nos seguintes termos:

"Contudo, a tese dos impugnantes não se sustenta diante dos elementos dos autos. Ao contrário do que alegam, a fiscalização logrou comprovar de maneira robusta que a infração praticada implicou bem mais que o simples inadimplemento da obrigação tributária. Em verdade, a autuada e seus sócios administradores recorreram a um artifício fraudulento com o objetivo deliberado de reduzir indevidamente sua carga tributária. Os fatos que

comprovam as circunstâncias caracterizadoras de fraude estão amplamente narrados no termo de verificação fiscal e se acham acompanhados de provas. Nos itens que se seguem encontra-se resumida a fundamentação dada pela fiscalização tanto para o lançamento com multa qualificada como para a responsabilização solidária.

- O estratagema adotado pelos sujeitos passivos consistiu em criar duas empresas sem estrutura física e administrativa própria (denominadas de satélite pela fiscalização), que mantiveram sob o seu inteiro controle, com o objetivo de lhes atribuir parte das receitas da atuada com prestação de serviço de intermediação de financiamentos bancários, e assim submetê-las a uma tributação menor do que sofreriam caso fossem consideradas como da atuada.*
- Com efeito, os sócios e administradores da atuada e das empresas satélite são os mesmos, e elas continuaram a exercer a mesma atividade que a atuada já exercia.*
- As empresas satélites e a atuada são apresentadas ao público com menção apenas da atuada, seja mediante publicidade na internet, seja mediante letreiros e slogans afixados, seja na condição de prestadora de serviços (contrato de correspondente junto ao Banco Central) e de intermediadora de financiamentos (relação com o comprador do bem).*
- Não há nenhuma separação física das empresas satélites com a atuada, a não ser por uma pequena sala, na sede da fiscalizada, que aloja as duas empresas satélites.*
- Há uma completa confusão patrimonial entre as empresas, uma vez que a atuada arca com diversas despesas que deveriam ser das empresas satélites.*
- A atuada, mesmo com prejuízo, “transfere” serviço de intermediação de financiamento (de acordo com a própria atuada, serviço bastante rentável) para as empresas satélites. Esta transferência não possui uma causa real, um motivo que não seja predominantemente fiscal.*
- As empresas satélites prestaram serviços às instituições financeiras descumprindo normas do Banco Central (Resolução BACEN 3.110/2003 alterada pela 3.954/2011).*
- Os estabelecimentos das empresas satélites obtiveram, em alguns períodos, receitas de serviços sem possuir efetivamente nenhum funcionário.*
- Este esquema de transferência de receitas da fiscalizada para as empresas satélites, permitiu a redução do lucro da Saga, tributada pelo lucro real, visto que a parcela de suas receitas direcionada à Sagakasa e à Sadif foi tributada pelo lucro presumido.*

- *A Sadif começou a operar justamente quando a Sagakasa estava prestes a ultrapassar o limite do lucro presumido.*
- *As empresas satélites operam em várias cidades sem possuir a mínima estrutura física para tanto. A Sadif possui sede apenas em Goiânia enquanto a Sagakasa possui sede em Goiânia, uma filial em Uberlândia (sem registro de funcionários) e outra no Guará (sem inscrição no CNPJ). Mesmo assim, elas prestam serviços às empresas do grupo Saga com sede em Goiânia, Brasília, Anápolis e Aparecida de Goiânia.*
- *Apesar de as empresas satélites apresentarem documentos, contrato social e alterações, com registro nos órgãos competentes, escrituração contábil, notas fiscais, contratos de prestação de serviços, tais atos são apenas cumprimentos de formalidades na tentativa de enganar o fisco. Quem de fato presta serviços na qualidade de correspondente bancário é a Saga.*
- *A autuada ainda não substituiu nem substabeleceu os contratos de prestação de serviços relativos às atividades supostamente praticadas pelas empresas satélites. Perante terceiros (clientes da fiscalizada, instituições financeiras e Banco Central), a Saga era a única empresa que efetivamente prestava os serviços."*

De fato, após detalhadamente narrar todos os fatos destacados pelo julgador de primeira instância, os Autos de Infração lavrados contra a SAGA imputam a responsabilidade solidária aos referidos contribuintes pela prática de fraude, conforme definida pelo art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

A imputação é realizada do seguinte modo:

"1. O art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional estabelece 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: (original sem o grifo)*

(...)

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

(lei 5.172/64 – CTN)

(...)

2. Com efeito, o senhor Luiz Sérgio de Oliveira Maia, Vice-Presidente da SAGA Sociedade Anônima Goiás de Automóveis (SAGA), juntamente com o Presidente Antônio Ferreira Maia, criaram empresas satélites SAGAKASA Serviços Financeiros, Corretagens e Locação de Veículos Ltda (SAGAKASA) e Estação Sadif Corretora de Seguros Ltda (SADIF), e assinaram contratos de prestação de serviços de intermediação de financiamentos

com instituições financeiras que pagaram às empresas satélites comissões sobre vendas financiadas efetuadas pela própria SAGA.

3. A transferência de receitas da SAGA para as empresas satélites, teve a única intenção de reduzir, indevidamente, o pagamento do IRPJ e CSLL ao longo dos anos-calendário de 2009 a 2011.

4. A criação das empresas satélites, levada a efeito pelos sócios do sujeito passivo, não possui substância econômica, tendo como finalidade, exclusivamente, a redução do montante de tributos, como amplamente demonstrado no Termo de Verificação Fiscal, anexado nos autos de infração e parte integrante dos mesmos.

5. A conduta de referidos sócios subsume-se ao que dispõe o art. 72 da Lei nº 4.502/64, verbis:

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

6. Desta forma, considerando que os senhores Luiz Sérgio de Oliveira Maia e Antônio Ferreira Maia, possuem poder de gerência nas empresas SAGA, SAGAKASA e SADIF, e, nessa qualidade, cometeram o ilícito descrito no referido art. 72, fica caracterizada a responsabilidade solidária prevista no art. 135, III, do CTN, transcrito no início deste termo, em decorrência de infração de lei.”

Vê-se, portanto, que a autoridade fiscal detalhou, comprovou e imputou expressamente aos sócios administradores da pessoa jurídica a criação de pessoas jurídicas fictícias, tributadas pelo Lucro Presumido, para as quais foi direcionada parte das receitas da pessoa jurídica autuada, que, em contrapartida, teve as bases de cálculo dos seus tributos reduzidas, por meio da apropriação de despesas efetivamente pertencentes às referidas empresas fictícias.

Neste sentido, não há como se acatar a tese dos Recorrentes.

Em segundo lugar, alega-se que haveria contradição no entendimento da autoridade fiscal, uma vez que, em um primeiro momento, sustenta que a SADIF e a SAGAKASA foram criadas com o único intuito de distribuir os lucros da SAGA e diminuir a sua tributação, porém, posteriormente, afirma que nem todas as operações das empresas satélites constituem receita da autuada, mas apenas pequena parte dentro dos exercícios fiscalizados. A partir de tal contradição, não haveria, portanto, fraude, dolo ou má-fé dos Recorrentes, hábeis a sustentar a manutenção dos Recorrentes no pólo passivo da demanda.

Esta questão já foi repisada no presente Voto, sendo esclarecido que, desde o primeiro instante, a autoridade fiscal apontou que as sociedades SADIF e SAGAKASA foram utilizadas para ocultar receitas e reduzir os tributos não apenas da SAGA, mas também de outras pessoas jurídicas do grupo empresarial por elas constituído.

Não procede, portanto, o argumento das Recorrentes, nem da existência da contradição indicada, nem da inexistência da fraude apontada pela autoridade fiscal.

Por fim, os Recorrentes alegam que a sujeição passiva de sócios e/ou administradores exige a prova cabal de que estes tenham agido com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto, conforme art. 135, inciso III, do CTN, o que não existiria *in casu*. Embasam sua argumentação em julgados e doutrina que afastam a responsabilidade dos administradores no caso de simples inadimplemento tributário.

De fato, o entendimento doutrinário e jurisprudencial atual é no sentido de que apenas a falta de pagamento do tributo não implica a responsabilidade tributária do administrador. Tal posicionamento está, inclusive, consolidado na Sumula nº 430 do Superior Tribunal de Justiça:

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

No caso sob análise, contudo, não estamos diante do mero inadimplemento. Todos os elementos reunidos pela autoridade fiscal comprovam ações, com participação direta dos Srs. Luiz Sérgio de Oliveira Maia e Antônio Ferreira Maia (sócios-administradores da pessoa jurídica autuada), no sentido de constituir pessoas jurídicas fictícias, com o intuito já esclarecido de tributar parte das receitas da empresa fiscalizada com base no lucro presumido, ao mesmo tempo em que se utilizava de despesas das citadas pessoas jurídicas para reduzir as bases de cálculo dos tributos devidos pela empresa sob ação fiscal. A par disso, buscou-se, por meio da criação de uma das empresas fictícias, escapar à vedação constante no art. 13 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que, em sua redação vigente à época dos fatos geradores, impedia a opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido às pessoas jurídicas cuja receita bruta total superasse a R\$ 48.000.000,00.

Assim, os referidos contribuintes, por meio de suas condutas, praticaram o tipo previsto no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, com o deliberado propósito de burlar a legislação vigente e reduzir indevidamente os tributos devidos pela pessoa jurídica autuada.

Deste modo, voto por negar provimento, também, ao Recurso Voluntário apresentado pelos Srs. Luiz Sérgio de Oliveira Maia e Antônio Ferreira Maia, mantendo a responsabilidade tributária destes, na forma do art. 135, inciso III, do CTN.

3. CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, voto no sentido de não conhecer o Recurso de Ofício e negar provimento aos Recursos Voluntários interpostos pela pessoa jurídica autuada e pelas pessoas físicas arroladas como responsáveis solidários.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo

Processo nº 10120.725411/2014-11
Acórdão n.º **1302-002.377**

S1-C3T2
Fl. 2.913
