



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

Processo n° 10166.725809/2017-65
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-002.921 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de maio de 2019
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente SMAFF AUTOMÓVEIS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto n° 70.235/72.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

AFRONTA AO PRINCÍPIO DA ENTIDADE. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. FRAUDE. INOCORRÊNCIA.

Na medida que as operações foram calcadas em atos lícitos (constituição pelo lucro real ou presumido) e diante da inexistência de legislação apta a limitar a capacidade do contribuinte de se auto-organizar e de gerir suas atividades com o menor ônus fiscal, não há que se falar em fraude à lei, tampouco considerar a ocorrência de fraude fiscal hábil a ensejar a qualificação da multa de ofício. Há sim violação ao princípio contábil da entidade, vez que a contribuinte não consegue segregar as receitas de acordo com a participação de cada uma das entidades do grupo econômico.

A comprovação da finalidade da conduta, do seu caráter doloso e do nexo de causalidade entre a conduta ilícita do contribuinte e o prejuízo ao erário é condição *sine qua non* para enquadrar determinada prática como fraudulenta.

ARBITRAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Não se trata de lançamento por arbitramento, mas de reconstituição do resultado da pessoa jurídica SMAFF AUTOMÓVEIS LTDA por meio dos elementos obtidos pela fiscalização, considerando as receitas que constatou terem sido indevidamente transferidas da Locadora.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

A fiscalização indicou a forma pela qual os responsáveis solidários no caso de grupo econômico tinham interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal. Assim sendo, deve ser mantida a responsabilidade tributária solidária das pessoas jurídicas indicadas no auto de infração, nos termos do artigo 124, inciso I, do CTN.

RESPONSABILIDADE PESSOAL TRIBUTÁRIA. REQUISITOS.

São pessoalmente responsáveis apenas os dirigentes que comprovadamente praticaram atos com excesso de poderes ou infração a lei na administração da sociedade, conforme dispõe o artigo 135, III, do CTN. Apenas o fato das pessoas físicas relacionadas serem sócias e/ou gestoras não enseja, por si só, a imputação de responsabilidade tributária pessoal. Cabe à fiscalização demonstrar e provar a forma como cada uma dessas pessoas indicadas praticou diretamente ou tolerou ato ilegal ou contrário ao contrato social enquanto sócias com poder de gerência. Dolo não se presume, se prova.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE. IMPUTAÇÃO DE RECEITAS A TERCEIRO.

A imputação a terceiro de receitas próprias, além de configurar a omissão de receitas, é ato que exterioriza e evidencia o dolo do contribuinte, dando ensejo à qualificação da multa de ofício.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ANÁLISE DE CONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Não pode a autoridade lançadora e julgadora administrativa, invocando o princípio do não confisco, afastar a aplicação da lei tributária. Isso ocorrendo, significaria declarar, *incidenter tantum*, a inconstitucionalidade da lei tributária que funcionou como base legal do lançamento (imposto e multa de ofício). Aplicável o teor da Súmula CARF nº 2: “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*”.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL

Dada a íntima relação de causa e efeito, aplica-se ao lançamento reflexo o decidido no principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário: a) Por unanimidade de votos, para manter os lançamentos dos tributos. b) Por voto de qualidade, para manter a multa qualificada. Vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa (Relatora), Alexandre Evaristo Pinto e Bárbara Santos Guedes (Suplente Convocada), que diminuía a multa para 75%. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque. c) Por maioria de votos, para afastar a responsabilidade tributária das pessoas físicas Marcio Antonio Carlos Machado, Fernanda Accioly

Carlos Machado Farah, Marcelo Acioly Carlos Machado e Marcio Antonio Carlos Machado Júnior. Vencidos os conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Allan Marcel Warwar Teixeira e Efigênio de Freitas Junior.

(assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa - Relatora.

(assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Junior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Santos Guedes (Suplente convocada) e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Relatório

1. Trata-se de processo administrativo decorrente de autos de infração lavrados para a cobrança de IRPJ e CSLL, no montante de R\$ 15.752.564,63, referente aos anos-calendário de 2012, 2013 e 2014, conforme o quadro abaixo:

	Imposto/ Contribuição	Juros de Mora	Multa Proporcional de 150%	TOTAL
IRPJ	3.424.123,76	1.506.141,63	5.136.185,63	10.066.451,02
CSLL	1.935.901,23	846.360,55	2.903.851,83	5.686.113,61
				15.752.564,63

2. Cumpre consignar que as exigências de PIS e COFINS, decorrentes do mesmo procedimento fiscal são objetos do processo administrativo fiscal de nº 10166-728.094/2017-01.

3. De acordo com o Termo de Verificação (fls. 382/425), a contribuinte teria praticado planejamento tributário abusivo, transferindo parte de suas receitas de comissões de financiamento de veículos para empresa diversa do mesmo grupo econômico, a SMAFF Locadora de Veículos Ltda, que seria uma empresa fictícia dentro da estrutura do grupo. A fiscalização constatou que as receitas da contribuinte teriam sido transferidas para a Locadora, enquanto os custos e as despesas eram mantidos na SMAFF Automóveis Ltda.

4. Tais conclusões partiram dos seguintes fatos constatados pela fiscalização, conforme sintetizado em relatório constante da decisão de piso:

“-Diversos valores recebidos pela Locadora a título de prestação de serviços de correspondente bancário sem que essa pessoa jurídica figurasse como parte dos contratos, mas outras empresas do grupo econômico;

- E, mesmo para as prestações de serviço com a existência de contrato, ficaram plenamente evidenciadas as incapacidades técnico-operacional e técnico profissional para a execução desses contratos pela Locadora;

- Houve transferência de recursos financeiros recebidos pela Locadora das Instituições Financeiras, pelo pretense serviço prestado, para as empresas do Grupo SMAFF;

- Sócios da Locadora com mais de 24% do capital social, em conjunto, não receberam nada, não obstante o contrato social ditar a proporcionalidade de distribuição de lucros referente à participação societária;

- Os sócios/administradores da Smaff Automóveis e da Locadora são os mesmos;

- A Locadora tem sede coincidente com a da Smaff Automóveis Ltda;

- A Locadora não tem sede própria, mas também não paga aluguel. Também não tem espaços (terreno, prédio...) nem incorre em despesas escrituradas na contabilidade para guardar esses bens.

- A Smaff Automóveis Ltda. arca com diversas despesas que deveriam ser da Locadora;

- A quantidade de mão-de-obra da Locadora variou entre 2 e 4 funcionários, que não podiam estar em vários (17) estabelecimentos para prestar o serviço de correspondente bancário em cada uma das empresas do grupo, além disso não possuíam capacidade técnico-profissional para a atividade de operador de serviços de correspondentes bancários (em 2012 - 1 motorista; 1 cozinheira; 1 jardineiro e 1 supervisor de crédito/cobrança; em 2013 - 2 motoristas e 2 cozinheiras e em 2014 1 jardineiro).

- O Banco Pan S/A, intimado, apresentou relação de cinco funcionários que desempenhavam efetivamente as atividades operacionais, com acesso aos seus sistemas, sendo que nenhum está vinculado à Locadora, mas às outras empresas do grupo.

- Por sua vez, a Locadora apresentou a relação de outros seis funcionários (não coincidentes com os informados pelo banco) autorizados a acessar os sistemas das instituições financeira, nenhum deles funcionário da Locadora.

- Ao longo dos anos-calendário de 2012, 2013 e 2014, as instituições financeiras repassaram à Locadora mais de 26 milhões de reais. A partir das informações prestadas em DIRF,

foram intimadas as instituições financeiras para apresentarem documentos e prestarem esclarecimentos sobre as operações.

- Desses documentos e informações, destaca-se contratos com o Banco Bradesco Financiamentos S/A, BV Financeira e Itauleasing/Itaucard, firmados com Única Brasília Ltda. e Smaff Import Veículos nos quais foram indicada a conta-corrente da Locadora para crédito da remuneração pelos serviços de correspondente financeiro.

- A Locadora, depois de pagar os tributos sobre as receitas (PIS, Cofins e ISS) e sobre o lucro presumido e algumas despesas operacionais, envia recursos financeiros para o contribuinte e outras empresas do Grupo Smaff, sem proporcionalidade com a respectiva participação societária. A contabilização é feita creditando a conta caixa ou bancos e debitando uma conta de ativo - Empresa Ligada. Os valores eram baixados por meio de distribuição de lucros ou como permuta entre empresas (grupo Smaff) e de pagamentos de despesas da Locadora.

- A Locadora obtém sucesso sem trabalho, pois na realidade quem trabalha é o Grupo Smaff e o sucesso retorna para o Grupo por meio da transferência financeira sem nenhuma razão econômica. Essa transferência deve ser reconhecida como receita no Grupo Smaff, pois não satisfaz as condições estabelecidas pelo Pronunciamento Técnico CPC, na medida em que os benefícios econômicos associados à transação fluíram para o Grupo Smaff, pois foi o Grupo que verdadeiramente incorreu em despesas com a prestação de serviços de correspondente bancário”.

5. Por bem retratar as circunstâncias que levaram a fiscalização ao ajuste da base tributável e a apuração do IRPJ e da CSLL a pagar, transcrevo abaixo trechos do Termo de Verificação Fiscal:

“Como se verificou, este “planejamento tributário” de transferência de receitas do GRUPO SMAFF para a LOCADORA, detalhada neste Termo, permitiu a redução do lucro das empresas do GRUPO SMAFF, tributadas pelo Lucro Real, posto que parcela de suas receitas foi direcionada à LOCADORA, tributada pelo Lucro Presumido.

Por este motivo, esta fiscalização procedeu à inclusão das operações da suposta empresa na tributação das empresas do GRUPO SMAFF (Lucro Real Anual), de modo a se tributarem as operações considerando um único empreendimento, de acordo com decisões administrativas no Acórdão n.º 101-95.208 (19/10/2005) e, no mesmo sentido, são os acórdãos n.º 104-21.610, de 25/05/2006 e n.º 104-21.675, de 22/06/2006: (...)

Para efetuar essa recomposição, a LOCADORA foi intimada a apresentar, no Termo de Diligência Fiscal nº 03, discriminação mensal por concessionária das receitas de financiamento de veículos. A LOCADORA apresentou a seguinte explicação:

“(…) A empresa Smaff Locadora a qual compõe o grupo econômico denominado “smaff, ” e que têm como atividade secundária 66.19-3-99 - Outras atividades auxiliares dos serviços financeiros não especificadas anteriormente, recebia parte do montante referente aos retornos de financiamentos em conformidade contratual com as entidades financeiras. Estes valores eram repassados às demais empresas do grupo através de coligadas, tanto no envio, quanto no recebimento de valores. Não era possível descrever a receita exata de cada concessionária, pois os montantes recebidos dos bancos eram depositados numa mesma conta. Por exemplo a bandeira da Ford, Gm recebiam juntas de um mesmo banco o montante de um mês de vendas, porém os depósitos não eram identificados por concessionárias. Esses valores entravam na conta do Locadora e eram distribuídos à medida que as concessionárias necessitavam dinheiro para pagamento de veículos e fornecedores”. (sic)

As informações apresentadas pelo contribuinte acima corroboram mais ainda com a constatação de que o negócio empresarial, a prestação de serviços de intermediação de financiamento bancário, é, verdadeiramente, executado por todo o GRUPO SMAFF (SMAFF AUTOMÓVEIS, ÚNICA, IMPORT e NORDESTE).

79. Havia uma concentração de recebimento de receitas provenientes de correspondente bancário na conta-corrente e na contabilidade da LOCADORA, que posteriormente eram repassadas às empresas de fato do GRUPO SMAFF, por intermédio das subcontas da conta 1.2.1.1 – Empresas Ligadas, conforme detalhado abaixo:

Tabela 1 – Proporção de recebimento de recursos oriundos da LOCADORA

Ano/Código contábil	Conta	Total	%
2012			
1.2.1.1	EMPRESAS LIGADAS	15.178.656,62	
1.2.1.1.0001	Smaff Automóveis Ltda	8.389.723,45	55,27%
1.2.1.1.0005	Única Brasília Automóveis Ltda	2.472.574,95	16,29%
1.2.1.1.0006	Smaff Import Veículos Ltda	2.172.519,11	14,31%
1.2.1.1.0003	Smaff Nordeste Veículos Ltda	2.143.839,11	14,12%
2013			
1.2.1.1	EMPRESAS LIGADAS	6.134.876,02	
1.2.1.1.0001	Smaff Automóveis Ltda	4.656.300,00	75,90%
1.2.1.1.0006	Smaff Import Veículos Ltda	760.000,00	12,39%
1.2.1.1.0003	Smaff Nordeste Veículos Ltda	409.900,00	6,68%
1.2.1.1.0005	Única Brasília Automóveis Ltda	294.000,00	4,79%
1.2.1.1.0008	Smaff Automoveis Ltda	14.676,02	0,24%
2014			
1.2.1.1	EMPRESAS LIGADAS	4.580.205,58	
1.2.1.1.0001	Smaff Automóveis Ltda	3.969.131,70	86,66%
1.2.1.1.0006	Smaff Import Veículos Ltda	300.954,75	6,57%
1.2.1.1.0005	Única Brasília Automóveis Ltda	188.000,00	4,10%
1.2.1.1.0002	Smaff Construtora Incorp. Imóveis Ltda	74.087,55	1,62%
1.2.1.1.0003	Smaff Nordeste Veículos Ltda	36.000,00	0,79%
1.2.1.1.0008	Smaff Automoveis Ltda	11.765,79	0,26%
1.2.1.1.0009	Smaff Nordeste Locadora	265,79	0,01%

Ressalto que não foi possível para a fiscalização determinar o quantum tributável em cada CNPJ das empresas do grupo, e que a própria Locadora, em resposta à intimação, conforme transcrito acima, informou que "não era possível descrever a receita exata de cada concessionária, pois os montantes recebidos dos bancos eram depositados numa mesma conta." Asseverou também a Locadora que, como exemplo, "a bandeira da Ford, Gm recebiam juntas de um mesmo banco o montante de um mês de vendas, porém os depósitos não eram identificados por concessionárias. Esses valores entravam na conta do Locadora e eram distribuídos à medida que as concessionárias necessitavam dinheiro para pagamento de veículos e fornecedores". (sic)

A confusão patrimonial caracterizada pela conduta do grupo econômico descrita acima demonstra que as empresas do grupo praticaram conjuntamente o fato jurídico tributário e desfrutaram conjuntamente de seus resultados, na medida da necessidade por recursos financeiros de cada empresa do grupo. Subsume-se assim as empresas envolvidas na operação ao disposto no art. 124, I, do CTN.

Desta forma, e considerando-se que o grupo econômico apresenta características de ser uma única empresa de fato, tendo em todas a mesma atividade principal, a compra e venda de veículos novos e usados, peças e acessórios, importação e exportação de veículos, oficina mecânica em geral, com o mesmo comando, centralizado em seu Diretor-Presidente, Marcio Antonio Carlos Machado, e tendo praticamente o mesmo

quadro societário nas diversas empresas do grupo, optou-se por concentrar o lançamento na empresa com a maior relevância no recebimento das transferências realizadas pela LOCADORA, indicando como solidárias as demais empresas componentes do grupo.

Assim, tendo a SMAFF AUTOMÓVEIS sido a destinatária da maior parte dos recursos repassados pela LOCADORA, chegando no ano de 2014 a representar mais de 86 % de todas essas transferências, conforme visto tabela 1, e tendo essa empresa pago diversas despesas que seriam da LOCADORA, os valores de receitas indevidamente apurados na LOCADORA serão concentrados na SMAFF AUTOMÓVEIS, tendo como solidárias as demais empresas componentes do grupo econômico que também contribuíram com parte dessa receita.

(...) Desta forma, fez-se necessário recompor a base tributável do IRPJ e CSLL do contribuinte sob fiscalização, nos anos calendários de 2012 a 2014, com adição do resultado antes do IRPJ e CSLL (receitas menos deduções de venda e despesas) da LOCADORA, conforme demonstrado no quadro abaixo:

Tabela 5 - IRPJ – 2012 a 2014

Ano	RESULTADO ANTES DO IR/CSLL	Resultado Locadora	Base Tributável Ajustada	IRPJ (15%)	IRPJ (Adicional)	IRPJ a PAGAR
2012	-2.404.205,70	12.923.379,31	10.519.173,61	1.577.876,04	1.027.917,36	2.605.793,40
2013	74.793,83	7.451.665,83	7.526.459,66	1.128.968,95	728.645,97	1.857.614,92
2014	1.378.746,56	4.426.844,57	5.805.591,13	870.838,67	556.559,11	1.427.397,78

Tabela 6 - CSLL – 2012 a 2014

Ano	RESULTADO ANTES DO IR/CSLL	Resultado Locadora	Base Tributável Ajustada	CSLL Devida
2012	-2.404.205,70	12.923.379,31	10.519.173,61	946.725,62
2013	74.793,83	7.451.665,83	7.526.459,66	677.381,37
2014	1.378.746,56	4.426.844,57	5.805.591,13	522.503,20

Feitos os ajustes e com a Base Tributável Ajustada, calculou-se o IRPJ e CSLL a pagar, levando em consideração para o levantamento, quando existentes, os valores dos tributos retidos na fonte informados nas DIPJ's e ECF do contribuinte (Anexo X), os valores informados em DCTF (Anexo III), e os retidos pelas fontes pagadoras (Anexo 4) relativos à LOCADORA proporcionais ao critério de rateio supracitado”.

Tabela 7 – Apuração IRPJ a Pagar

Ano	IRPJ Devido - (a)	DCTF Empresa - (b)	Retenções Empresa - (c)	DCTF Locadora - (d)	Retenções Locadora - (e)	Lançados Anteriormente Processo 10166.730320/2015-43	IRPJ a Pagar - f = (a -b-c-d-e)
	(Conforme tabela 5)			(Conforme tabela 4)	(Conforme tabela 3)		
2012	2.605.793,40	186.743,58	28.007,33	852.614,90	116.164,39	111.611,45	1.422.263,20
2013	1.857.614,92	0,00	0,00	520.780,27	0,00	0,00	1.336.834,65
2014	1.427.397,78	16.180,13	85.497,79	316.270,00	344.423,95	0,00	665.025,91

Tabela 8 – Apuração da CSLL a Pagar

Ano	CSLL Devida, conforme Tabela 6 -- (a)	DCTF Empresa - (b)	CSLL Retido na Fonte - (c)	DCTF Locadora - (d)	Lançados Anteriormente Processo 10166.730320/2015-43	CSLL a Pagar - (a) - (b +c +d)
2012	946.725,62	79.566,82	1.714,71	0,00	44.947,78	820.496,31
2013	677.381,37	0,00	0,00	0,00	0,00	677.381,37
2014	522.503,20	82.635,62	1.844,03	0	0,00	438.023,55

6. Foi aplicada multa de ofício qualificada, nos termos do artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430/96, diante da conclusão da fiscalização de que a empresa SMAFF Locadora foi criada única e exclusivamente com o intuito de evitar tributação mais onerosa na empresa principal, configurando fraude.

7. Foram responsabilizados pelo crédito tributário (artigo 124 do CTN) as seguintes pessoas jurídicas: (i) Única Brasília Automóveis Ltda; (ii) Smaff Import Veículos Ltda; e (iii) Smaff Nordeste Veículos Ltda, em razão da caracterização de grupo econômico de fato (Grupo Smaff) com interesse comum de suas empresas na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal.

8. Foram responsabilizados pessoalmente pelo crédito tributário (artigo 135, inciso III, do CTN) as seguintes pessoas físicas: (i) Marcio Antonio Carlos Machado; (ii) Fernanda Accioly Carlos Machado Farah; (iii) Marcelo Accioly Carlos Machado; e (iv) Marcio Antonio Carlos Machado Júnior, em razão de serem responsáveis pela fraude constatada, configurando descumprimento à lei.

9. Ademais, foi lavrada Representação Fiscal para fins penais em face dos responsáveis da contribuinte (Marcio Antonio Carlos Machado, Fernanda Accioly Carlos Machado Farah, Marcelo Accioly Carlos Machado e Marcio Antonio Carlos Machado Júnior), diante da constatação de fatos que, em tese, configuram a prática de ilícito previsto na legislação tributária (artigo 1º, inciso II, da Lei nº 8.137/90).

10. Devidamente intimados (ciência pessoal por Termos de Ciência de Lançamento em 29/08/2017 (fls. 437/459) e AR em 30/08/2017 (fl.467)) a Contribuinte e os todos os responsáveis solidários apresentaram, em conjunto, impugnação ao lançamento (473/512) em 27/09/2017.

11. Em sessão de 22 de março de 2018, a 1ª Turma da DRJ/POA, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, nos termos do voto relator, Acórdão nº 10-61.699 (fls. 574/632), cuja ementa recebeu o seguinte descritivo, *verbis*:

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

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO.

Somente o vício nos elementos básicos de estruturação do auto de infração, como a competência do agente, forma, objeto, finalidade e o motivo, pode levar à decretação de sua nulidade. Presente esses elementos, o auto de infração é válido.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. FRAUDE.

A constituição de pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido com a finalidade da transferência ficta de parte das receitas auferidas por pessoa jurídica tributada com base no lucro real caracteriza fraude e autoriza a neutralização dos efeitos tributários advindos da conduta dolosa. O fato da pessoa jurídica tributada pelo lucro real arcar com as despesas e custos inerentes às receitas transferidas configura prova robusta da ilicitude da transferência.

LANÇAMENTO DE PERÍODO JÁ FISCALIZADO.

Não há óbice para a fiscalização de período de apuração já fiscalizado e a realização de lançamento suplementar ao primeiro lançamento.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO.

Agrava-se a multa de ofício nos casos em que o contribuinte busca de forma dolosa benefícios tributários.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIZAÇÃO.

Respondem também pelo crédito tributário as pessoas (físicas ou jurídicas) que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador e os mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica que praticaram os atos e negócios jurídicos com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos.

Impugnação Improcedente”.

12. Cientificada da decisão (a contribuinte por AR em 29/03/2018, fl. 592) a contribuinte e todos os responsáveis solidários, interpuseram conjuntamente Recurso Voluntário em 17/04/2018 (fls. 595/632), no qual complementaram suas razões de defesa com os seguintes pontos: (i) o auto de infração é nulo, em razão da desconsideração da personalidade jurídica da Recorrente pela autoridade fiscal; (ii) não houve fraude ou simulação; (iii) a criação da Locadora teve por objetivo a redução de custos com funcionários; (iv) o lançamento por arbitramento foi equivocado; (v) o prejuízo fiscal obtido pela Smaff Nordeste deveria ter sido compensado na apuração da exigência; (vi) impossibilidade de aplicação da multa qualificada de 150%; e (vii) inaplicabilidade da responsabilização tributária prevista no artigo 135 do CTN.

13. A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao Recurso Voluntário, reiterando as razões expostas no Acórdão recorrido e requerendo a manutenção incólume do lançamento fiscal.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Gisele Barra Bossa, Relatora.

14. O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e cumpre os demais requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

Questões Preliminares

I. Da Inexistência de Nulidades

15. Inicialmente, cumpre consignar que ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72.

16. Do ponto de vista do processo administrativo fiscal federal, o Decreto nº 70.235/72 indica os casos de nulidade nos artigos 10 e 59, *verbis*:

“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”

“ 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 conseqüência.

§ 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.”

17. Em seu Recurso Voluntário, os Recorrentes reiteram a alegação de nulidade exposta em sede de impugnação e afirmam novamente que o auto de infração é nulo em razão da desconsideração, pela fiscalização, da personalidade jurídica da Smaff Locadora. Segundo os recorrentes, a desconsideração da personalidade jurídica no presente caso padece de materialidade e a administração não teria competência legal para aplicá-la.

18. Afirmam ainda que não existe qualquer norma legal que possa ser utilizada pelas autoridades fiscais para desconsiderar qualquer negócio jurídico que tenha sido realizado dentro da legalidade, pois o parágrafo único, do artigo 116, do CTN não teria sido regulamentado.

19. Sobre essa alegação, a douta DRJ afirma que não houve desconsideração da personalidade jurídica da Locadora, a partir do artigo 116 do CTN. A fiscalização teria apenas buscado neutralizar os efeitos tributários advindos dos atos simulados, se baseando na realidade dos fatos relacionados às operações realizadas pelas pessoas jurídicas envolvidas.

20. Ademais, afirma que, considerando as causas de nulidade previstas da legislação do processo administrativo em geral e do processo administrativo fiscal, não ocorreu nenhuma das hipóteses lá previstas e que, portanto, não há que se falar em nulidade dos autos de infração.

21. Nas palavras do r. voto condutor da DRJ:

“O auto de infração, como ato administrativo, possui elementos básicos na sua estruturação, como a competência do agente, forma, objeto, finalidade e o motivo. Qualquer vício nesses elementos estruturais faz com que o ato não reúna condições

para irradiar efeitos jurídicos que lhe são próprios, ensejando a sua nulidade.

Nos autos de infração tratados no presente processo não há nenhum vício relacionado aos elementos acima apontados. (1) competência do agente: o auto de infração foi lavrado por auditor-fiscal da Receita Federal, que é quem detém competência legal para constituir o crédito tributário da União, conforme art. 6º, I, a, da Lei nº 10.593, de 2002, com a redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007; (2) forma, o auto de infração obedeceu aos requisitos formais do art. 142 do Código Tributário Nacional e dos arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 1972; (3) objeto, constituição do crédito tributário. Nesse elemento, em particular, não houve nenhuma ilegalidade. O procedimento fiscal, como atividade investigatória desenvolvida pelo Estado que visa identificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, permite ao agente fiscal ampla liberdade investigatória e probatória, inerente à função estatal, fundamentada no poder de polícia que ao Estado compete exercer com discricionariedade, autoexecutoriedade e coercitibilidade. E é o que foi feito; (4) finalidade, o interesse público, e (5) motivo, infração à legislação tributária.

Como ato processual, conforme o art. 59, I, do Decreto nº 70.235, de 1972, somente a incompetência do agente torna os autos de infração nulos, que, como já visto, não é o caso.

Por outro lado, não houve desconsideração da personalidade jurídica da Locadora, sabidamente de competência judicial, conforme art. 50 do Código Civil, mas de eficácia da prática dos atos diante do Direito Tributário, onde buscou-se neutralizar os efeitos tributários advindos dos atos simulados. A fiscalização não se baseou no art. 116 do Código Tributário Nacional, mas sim de uma realidade extraída dos fatos relacionados às operações realizadas pelas pessoas jurídicas. Não se pode falar em desconsideração de atos ou negócios jurídicos onde não se vislumbra faticamente esses mesmos atos e negócios jurídicos. O que houve, na prática, foi uma requalificação dos atos realizados pelo contribuinte, prática adotada como regra de calibração do sistema ou de neutralização de esperteza, nas palavras de Marco Aurélio Greco."

22. De fato, *in casu*, a fiscalização não capitulou a infração no artigo 116, do CTN, mas no artigo 841, incisos I, III e IV, do RIR/99 e, portanto, a imputação decorreu da efetiva análise das circunstâncias fáticas relativas às operações praticadas pelas pessoas jurídicas que compõem o grupo econômico.

23. No mais, não há que se falar na ocorrência da desconsideração da personalidade jurídica, não podemos confundir a possibilidade de atribuição de responsabilidade solidária (artigo 124, I, do CTN) e pessoal dos gestores (artigo 135, III), com o incidente suscitado, apto a ser verificado no âmbito do Judiciário.

24. A discordância e/ou inconformismo da ora Recorrente advindo da lavratura do auto de infração não materializa efetivo cerceamento do seu direito de defesa.

25. No curso do presente PAF, não foram criados impedimentos ou limitações ao contraditório efetivo e inexistem obscuridades nos fundamentos de fato e de direito que embasaram o lançamento ou a apuração do crédito tributário.

26. A contribuinte notoriamente compreendeu a imputação que lhe foi imposta e não teve seu direito de defesa cerceado. Considero que a constituição do crédito tributário foi feita de maneira correta, razão pela qual afasto a caracterização de nulidade.

Questões de Mérito

I. Da Constituição da Exigência Fiscal

27. Conforme relatado, a fiscalização concluiu que a empresa Locadora foi criada com o único objetivo de registrar nela as receitas, decorrentes da prestação de serviços de agenciamento de financiamentos bancários de suas vendas de veículos, de modo a obter tributação favorecida pelo lucro presumido (sistemática adotada pela locadora) enquanto a tributação da contribuinte, Smaff Automóveis, se dá pelo lucro real. Além disso, como os custos e despesas permanecem na Smaff Automóveis, ela também estaria se beneficiando com as respectivas deduções fiscais.

28. Os Recorrentes afirmam que não houve planejamento tributário abusivo, diante da ausência de fraude ou simulação em seus atos. A fiscalização teria se baseado unicamente em indícios e não em provas, fatos e documentos.

29. Sustentam ainda que, a criação da Locadora teve por objetivo a redução de custos com funcionários, diante da constatação de que a correspondência bancária não demandava elevado número de profissionais e que essa atividade não deveria ser realizada pela concessionária. Confira-se:

“Diante disso, explica-se que, na atividade exercida pela Locadora, assim como em muitos outros ramos: encaminhar, preencher, formalizar, atuar, implementar, conferir identificar, prestar, entregar, obter, disponibilizar e verificar os elementos obrigacionais da prestação de serviço, podem ser exercidos por uma pessoa apenas, ou 2 a 6 funcionários, como é o caso da Locadora. Ou ainda, por funcionário apenas, utilizando se de um computador, que operacionalizaria as atividades da empresa em diversos estados.

Ou seja, a Locadora exercia suas atividades em diversos estados sem a necessidade de “despesas de deslocamento”, isso porque, como afirma inclusive o Fiscal ao analisar os documentos apresentados pelos Bancos e as Resoluções supramencionadas, os contratos entre Locadora e os Bancos podiam ser substabelecidos.

Já sobre a suposta incapacidade técnico-profissional, importante ressaltar que os Bancos, por vezes, enviavam correspondentes para operarem na Locadora, como uma forma de melhor operacionalizar os financiamentos realizados. Se a Fiscalização

tivesse solicitado aos Bancos, à Locadora ou à Smaff Automóveis informações sobre o modus operandi dos contratos realizados, obteria também essa informação.

De tudo o que se expôs até o presente momento, pode-se afirmar que os Agentes Fiscais partiram de premissas equivocadas para chegarem à infundada conclusão de que as operações entre a Locadora e a Smaff Automóveis foram simuladas.

Contudo, tais conclusões não podem prevalecer, pois não houve simulação no presente caso. No caso concreto, também não se pode alegar a existência de eventual simulação porque não foi demonstrado nem comprovado o intuito de prejudicar terceiros, além de a operação pactuada não aparentar direito diverso daquele contratado e de não possuir declaração ou cláusula não verdadeira.

O Fisco não se desincumbiu do seu dever de apurar a verdade material, pois o titular da receita omitida sequer fora fiscalizado. Ademais, a simulação não se presume, deve ser comprovada, sob pena de com isso, se infringir todo o fim pretendido pelo legislador ao dispor sobre a interpretação e a integração da legislação tributária, nos artigos 107 a 112 do CTN. E, no presente caso, o Fisco não a conseguiu comprovar. Muito pelo contrário, é importante lembrar que todas as operações foram devidamente contabilizadas, além de serem absolutamente lícitas.

Os Agentes Fiscais pautaram-se em indícios. Apesar de ter à disposição dados para uma investigação aprofundada, a Fiscalização seguiu a via mais fácil e descompromissada, presumindo a ocorrência da simulação de modo indevido e precipitado, com base em frágeis suposições, o que não pode ser admitido, conforme já decidiram os antigos Conselhos de Contribuintes”.

30. Os Recorrentes também alegam que a fiscalização teria usado de má-fé ao arbitrar todos os valores das operações realizadas na prestação de serviços da Locadora, sem ao menos abater o que fora pago no regime de tributação a que está submetida. Para os Recorrentes, não há nos autos qualquer prova documental que justifique a desconsideração absoluta da Locadora para imputar as receitas auferidas por ela à Smaff Automóveis.

31. Por sua vez, a DRJ deixa claro que:

“O planejamento tributário não é visto como uma ilicitude, entretanto, há que haver uma conformação entre a existência do direito e o modo como se exerceu esse direito, sob pena de incorrer-se em abuso de direito.

A constituição da Locadora, como amplamente demonstrado pelo autuante, reflete isso. Observem-se os fatos a seguir sintetizados:

1) Os sócios/administradores da Smaff Automóveis e da Locadora são os mesmos.

- 2) *A Locadora tem sede coincidente com a sede da Smaff automóveis.*
- 3) *A Locadora não paga aluguel para a Smaff Automóveis.*
- 4) *Conforme provas colhidas na escrituração contábil, a Smaff Automóveis arcava com várias despesas da Locadora, tais como, obrigações trabalhistas, sem razão econômica.*
- 5) *A Locadora não possuía estabelecimentos nos locais em que suas receitas se originaram, nem mão-de-obra necessária e qualificada ao desempenho da atividade, apenas a Smaff Automóveis possuía funcionários qualificados.*
- 6) *As instituições financeiras pagaram para a Locadora - cujo objeto social principal é a locação de veículos de passeio - pela prestação de serviços de intermediação e operacionalização de financiamentos/arrendamentos de bens móveis (carros vendidos pela Smaff), objeto social secundário, mais de R\$ 58 milhões no período fiscalizado.*
- 7) *Conforme GFIP da Locadora, no período fiscalizado, não havia pessoas suficientes no espaço e no tempo contratadas para encaminhar, preencher, formalizar, atualizar, implementar, conferir, identificar, prestar, entregar, obter, disponibilizar e verificar os elementos obrigacionais da prestação de serviço e, portanto, tais serviços eram, na realidade, realizados por funcionários do Grupo smaff.*
- 8) *Não havia dependências (filiais) da Locadora nos locais em que teriam sido executados a prestação de serviço, nem despesas registradas na contabilidade com deslocamentos para os locais da prestação de serviço.*
- 9) *As únicas dependências em que poderiam ser prestados os serviços de correspondentes bancários eram as concessionárias das empresas do Grupo Smaff, conforme consta no contrato de correspondente do Banco Panamericano com a Locadora, no qual são relacionados os locais em que a Locadora estaria autorizada a prestar serviços.*
- 10) *A Locadora obrigava-se, contratualmente, a prestar às contratantes serviços regulamentados pelo Banco Central do Brasil, porém não possui estabelecimentos nos locais em que suas receitas se originaram, nem mão de obra necessária e qualificada ao desempenho das atividades, o que caracteriza a incapacidade técnico-operacional da Locadora, pois se obriga a prestar às contratantes serviços regulamentados pelo Banco Central do Brasil, porém não possui estabelecimentos nos locais em que suas receitas se originaram.*
- 11) *Também, não dispõe de capital humano, pois, além de não haver profissionais suficientes para estarem em diversos locais e ao mesmo tempo, havia funcionários com funções discrepantes das funções de um operador de serviços de correspondente bancário . E, além disso, em certo período, somente esses*

funcionários, sem qualificação técnico-profissional, eram os que figuravam no quadro de mão-de-obra da Locadora (seu quadro de funcionários era, em 2012 - 1 motorista; 1 cozinheira; 1 jardineiro e 1 supervisor de crédito/cobrança; em 2013 - 2 motoristas e 2 cozinheiras e, em 2014, 1 jardineiro).

12) Em alguns contratos são relacionados estabelecimentos das empresas do Grupo Smaff como ponto de atendimento para a prestação de serviço de correspondente bancário pela Locadora.

13) O exame dos registros contábeis da Locadora revela uma intensa receita de serviços de intermediação de financiamento de veículos pela Locadora para instituições financeiras (tomadoras), com emissão de Nota Fiscal aos Bancos, sendo que a prestadora de serviços constante em contrato de correspondente é a Smaff Automóveis.

14) Da análise dos documentos apresentados verifica-se, em boa parte dos contratos firmados entre a Smaff e as instituições financeiras, o número da conta da Locadora, como beneficiária para recebimento de remuneração pelas operações efetuadas, sem propósito de negócio que justifique.

15) Na maior parte do período fiscalizado a Locadora possuía automóveis, mas não os alugava, e quando alugou, não tinha a quantidade devida de automóveis. Que a Locadora também não tem espaços (terreno, prédio...) nem incorre em despesas escriturados na contabilidade para guardar esses bens.

16) A Locadora, após pagar os tributos sobre as vendas (PIS, Cofins e ISS) e sobre o lucro presumido (CSLL e IRPJ) e algumas poucas despesas operacionais, envia recursos financeiros para o contribuinte e para outras empresas do Grupo Smaff.

17) Na prática, o que ocorre é a transferência constante de valores financeiros das contas bancárias da Locadora para as contas bancárias das empresas do Grupo Smaff. Na ficção relatada, o que ocorre é que a Locadora obtém resultados sem trabalho. Porém, na realidade, quem trabalha é o Grupo Smaff e os resultados retornam para o Grupo por meio de transferência financeira sem nenhuma razão econômica justificada pela Locadora.

18) A resposta da intimação contida no Termo de Diligência Fiscal nº 03 aponta nesse sentido, conforme abaixo:

“(...) A empresa Smaff Locadora a qual compõe o grupo econômico denominado “smaff, ” e que têm como atividade secundária 66.19-3-99 - Outras atividades auxiliares dos serviços financeiros não especificadas anteriormente, recebia parte do montante referente aos retornos de financiamentos em conformidade contratual com as entidades financeiras. Estes valores eram repassados às demais empresas do grupo através de coligadas, tanto no envio, quanto no recebimento de valores.

Não era possível descrever a receita exata de cada concessionária, pois os montantes recebidos dos bancos eram depositados numa mesma conta. Por exemplo a bandeira da Ford, Gm recebiam juntas de um mesmo banco o montante de um mês de vendas, porém os depósitos não eram identificados por concessionárias. Esses valores entravam na conta do Locadora e eram distribuídos à medida que as concessionárias necessitavam dinheiro para pagamento de veículos e fornecedores”.

Esses fatos, e as provas carreadas aos autos pela fiscalização, deixam claro que o contribuinte constituiu a Locadora com o fim exclusivo de registrar as receitas decorrentes da prestação de serviços de agenciamento de financiamentos bancários de suas vendas de veículos, num planejamento tributário artificial, de cunho visivelmente tributário, sem efeito econômico ou comercial, pois todas as operações são realizadas nos estabelecimentos da Smaff Automóveis (considera-se também nos estabelecimentos das outras pessoas jurídicas que integram seu quadro societário), que arca com praticamente todos os custos e despesas inerentes a um estabelecimento comercial, reduzindo dessa forma artificialmente suas bases tributáveis, enquanto que a Locadora, por sofrer uma carga tributária menor, tem dissimuladamente aumentada as suas bases de cálculos.

Não se trata de pessoas jurídicas autônomas, com estabelecimentos, empregados próprios e atividades que não se confundem. A constituição da Locadora, embora aceitável sob os aspectos legais, na prática, se apresenta-se de forma artificiosa e simulada, configurando-se numa extensão operacional da revendedora de veículos. As duas pessoas jurídicas (na parte das atividades vinculadas desenvolvidas) funcionam como uma só, tudo é uma coisa só, menos a sua estrutura formal, esta utilizada unicamente para fins de pagamento de tributos.

Esses aspectos ficam claros quando se visualiza o conjunto dos fatos e indícios deixados ao longo da atividade operacional das pessoas jurídicas”.

32. A partir das circunstâncias fáticas e jurídicas aqui verificadas, vale trazer breves considerações acerca de eventual enquadramento da conduta praticada pelo Grupo Smaff como planejamento tributário abusivo, do que decorre o enquadramento da conduta como fraude (**abuso de direito**). Adjetivos utilizados tanto pela autoridade fiscal como pela autoridade julgadora.

33. Como é cediço e resguardado na Constituição Federal, o direito a livre iniciativa deve ser observado para que, de um lado se respeite a possibilidade de o contribuinte se auto-organizar e gerir com eficiência suas atividades empresariais e, de outro, se preserve a justa arrecadação tributária.

34. Da mesma forma que o tributo é a principal fonte de receitas para manutenção do Estado, a preservação da ordem econômica também assume protagonismo constitucional para fins de garantir o pleno atendimento ao interesse público primário. Sem atividade produtiva, não se arrecada.

35. Nas palavras de Gustavo Binbenojm¹, “a definição do que é interesse público, e de sua propalada supremacia sobre os interesses particulares, deixa de estar ao inteiro arbítrio do administrador, passando a depender de juízos de ponderação proporcional entre os direitos fundamentais e outros valores de interesse metaindividuais constitucionalmente consagrados”.

36. De fato, o direito administrativo deve ser explicado a partir da proporcionalidade e não mais da supremacia e o dito interesse público prescinde da associação dos interesses públicos e particulares.

37. Celso Antônio Bandeira de Mello² apresenta a noção de interesse público como a projeção de interesses individuais e privados no plano coletivo. O doutrinador rejeita a dissociação dos conceitos ao enfatizar a existência de ligação entre os interesses públicos e privados. Sabemos que não é fácil desconstruir velhos paradigmas, mas é evidente que o Estado brasileiro precisa se organizar para proteger, promover e compatibilizar direitos individuais e interesses gerais da coletividade para atender de forma efetiva os ditames constitucionais.

38. Especialmente em tempos de crise, a balança deve estar equilibrada e esta relação público-privada não deveria gerar antinomias, mas conformações. A manutenção e ampliação da atividade empresarial e, conseqüentemente, da ordem econômica é valor constitucional garantidor do desenvolvimento do país.

39. Assim sendo, esta relatoria tem plena convicção de que o contribuinte não está obrigado a, no curso do exercício das suas atividades empresariais, optar pela forma tributariamente mais onerosa, tampouco deverá pagar o maior imposto possível.

40. Feitas essas considerações, vamos aos aspectos jurídico-tributários propriamente ditos.

41. Tecnicamente, o ordenamento jurídico brasileiro não introduziu a suposta "norma antiabuso" ou "norma antielisão". O próprio parágrafo único do artigo 116, do CTN³, não é auto-aplicável, mas depende de regulamentação por lei ordinária, a qual não ocorreu até o presente momento.

42. No ano-calendário de 2002, houve tentativa de regulamentação do citado dispositivo por meio dos artigos 13 e 14, da Medida Provisória nº 66/2002.

43. A redação proposta para citados artigos era no sentido de que a descon sideração de ato ou negócio jurídico poderia ser feita se fosse verificada a "falta de propósito negocial ou abuso de forma". Entretanto, essa tentativa de regulamentação não

¹ BINENBOJM, Gustavo. Da supremacia do interesse público ao dever de proporcionalidade: um novo paradigma para o Direito Administrativo. In: Revista de Direito Administrativo (RDA), v. 239, jan/mar. 2005. Rio de Janeiro, p. 8. Disponível em: <https://goo.gl/LLUkGQ>. Acesso em: 10/05/2019.

² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 53 e ss.

³ CTN, "Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: (...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária."

logrou êxito, pois os respectivos artigos da MP 66/2002 foram excluídos quando da sua conversão na Lei nº 10.637/2002.

44. O objetivo do parágrafo único do artigo 116, do CTN é introduzir no sistema tributário nacional a possibilidade de as autoridades fiscais desconsiderarem determinadas condutas dentro de circunstâncias específicas a serem dispostas por meio de norma regulamentadora que, conforme consignado, não existe.

45. E, por mais que as autoridades fiscais tentem aplicar o citado parágrafo único do artigo 116, do CTN, a chamada "teoria da substância econômica", o entendimento uníssono na doutrina e jurisprudência atuais é o de que o referido dispositivo permanece sem efeitos e não pode ser aplicado a nenhum caso concreto até que sobrevenha a referida regulamentação por lei ordinária. Nesse sentido, já se manifestou a própria Receita Federal do Brasil:

"Desconsideração de Atos e Negócios Jurídicos - O parágrafo único do art. 116 do CTN, com redação dada pela Lei Complementar nº 104/2001, possui eficácia limitada, sendo imprescindível para sua eficácia plena a entrada em vigor de lei integrativa". (Decisão nº 3.310; 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG; sessão de 27/03/2003).

No mesmo sentido já se posicionou o antigo Conselho de Contribuintes:

"IPI. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. O dispositivo previsto no parágrafo único do art. 116 do CTN, com a redação dada pela LC nº 104/2001, revestese de eficácia limitada, ou seja, dependia, à época da ocorrência dos fatos geradores alcançados pelo lançamento de ofício, da existência de norma integradora que lhe garantisse eficácia plena. Inexistente esta à época dos fatos, o lançamento padece da falta de suporte legal para sua validade e eficácia." (Acórdão nº 202-16.959, da antiga 2ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes; Rel. Cons. Maria Cristina Roza da Costa; sessão de 28/03/2006).

46. O Poder Judiciário já se externou opinião acerca inaplicabilidade da interpretação visada pela d. fiscalização e autoridades julgadoras no presente caso. Devido à eficácia limitada do parágrafo único do artigo 116 do CTN, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região proferiu a seguinte decisão:

"TRIBUTÁRIO. ELISÃO. EVASÃO. SIMULAÇÃO. PRESCRIÇÃO. (...) 4. Malgrado toda a discussão doutrinária acerca da aplicação da teoria econômica à elisão fiscal, o art. 116 do CTN não se aplica ao caso dos autos. É que o auto de infração se baseou no artigo 149 do CTN, isto é, na existência de simulação. Independentemente de ser considerada e aplicada com uma norma antielisiva, o art. 116 do CTN somente teria uma posição subsidiária no contexto da lide. Explico. O art. 149 do CTN é específico e taxativo ao prever os casos de evasão (dolo, simulação ou

fraude). E tudo o que não se subsumir no art. 149 do CTN deve ser considerado elisão, isto até que o art. 116 do CTN (que não é auto-aplicável) venha a ser regulamentado com outras vedações." (TRF 4ª Região, 2ª Turma, Apelação Cível nº 2006.72.04.004363-8, Rel. Des. Vânia Hack de Almeida; sessão de 19/08/2008).

47. Assim sendo, as normas gerais de controle de planejamentos tributários relacionadas às figuras do abuso de direito, abuso de forma, negócio jurídico indireto, inexistência de propósito negocial (razões extratributárias relevantes) **não têm amparo no Direito Tributário Brasileiro** e, portanto, não podem ser utilizadas como fundamento para o lançamento⁴.

48. No mais, registro ser filiada à doutrina que defende a impossibilidade de se aplicar o artigo 187, do Código Civil⁵ ao Direito Tributário sem os devidos ajustes normativos específicos (dada a peculiaridade do disciplinamento), via lei complementar. O abuso de direito em matéria cível foi concebido com o *animus* de regular relações de direito privado e não de direito público, daí a necessária conformação constitucional (CF/88) e legal (CTN) para fins de aplicação deste instituto em matéria tributária.

49. De acordo com Paulo Ayres Barreto⁶ os princípios informadores do Direito Privado e do Direito Público não são necessariamente os mesmos, enquanto em relação às normas cíveis "*aceita-se com maior tranquilidade a dilatação do conteúdo das regras em situações conflituosas apreciadas pelo Poder Judiciário, com base nos seus princípios informadores (eticidade, socialidade, operabilidade)*", em matéria tributária prestigia-se a certeza no direito, a segurança jurídica e a estrita legalidade, de modo que seria assegurado ao contribuinte prever com antecedência o alcance preciso das normas tributárias.

50. No mais, Humberto Ávila⁷, ao tratar da eficácia do Código Civil na legislação tributária, fez questão de registrar que para todos os temas reservados às normas gerais em matéria tributária, em que se requer lei complementar, "o novo Código Civil não importa". Para os demais temas, as normas privadas somente importariam caso não houvesse normas tributárias específicas (princípio da especialidade). Logo, a repercussão tributária do Código Civil é restrita.

51. Em termos práticos, as diretrizes do artigo 187, do Código Civil, ecoam de forma a anular o ato ilícito e não permitem a requalificação do ato - efeito esperado quando da aplicação do instituto em matéria tributária, por exemplo. Logo, resta nítida a

⁴ Para Ricardo Lobo Torres, o objetivo das normas gerais de controle de planejamentos tributários seria "combater o abuso do direito em suas diversas configurações: abuso de forma jurídica, fraude à lei, ausência de propósito mercantil e dissimulação da ocorrência do fato gerador". TORRES, Ricardo Lobo. A Chamada "Interpretação Econômica do Direito Tributário", a Lei Complementar nº 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário. In Rocha, Valdir de Oliveira. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104. São Paulo: Dialética, 2001, p. 240-241.

⁵ CC, "Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes."

⁶ BARRETO, Paulo Ayres. Elisão Tributária: Limites Normativos. Tese apresentada ao concurso à livre docência do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - SP. São Paulo: USP, 2008, p. 215.

⁷ ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária. In Grumpenmacher, Betina Treiger (coord.) - Direito Tributário e o novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 72-73.

impossibilidade de as duntas autoridades fiscais e julgadoras buscarem tais fundamentos para a manutenção do auto de infração⁸.

52. A partir destes pressupostos, neste caso concreto caberia, em havendo efetiva conduta fraudulenta, dolosa ou simulatória⁹ (evasão fiscal), a aplicação e motivação fático-probatória à luz do artigo 149, inciso VII, do CTN¹⁰, o que não ocorreu.

53. Dito isso e em análise da capitulação e motivação do presente auto de infração, verifico que a dunta autoridade fiscal cuidou de (i) capitular a infração nos termos do artigo 841, incisos I, III e IV, do RIR/99¹¹ e não no artigo 116, do CTN (pendente de regulamentação) ou no artigo 149, VII, do CTN (hipóteses de dolo, fraude e simulação); e (ii) consignar o fato da contribuinte ter se utilizado de opções fiscais lícitas (tributação pelo lucro presumido e lucro real), ainda que de forma abusiva (o fisco trouxe o termo abuso "solto" sem trabalhar a construção técnica pertinente¹²). Ademais, instruiu o presente feito com provas robustas de que a infração está diretamente relacionada ao fato do próprio grupo econômico não conseguir segregar as receitas de cada uma das empresas.

54. É certo que, a ora Recorrente apurou e pagou seus tributos com base na sua folha de pagamento, enquanto as empresas terceirizadas apuraram e pagaram seus impostos na forma da lei, tais incidências estão devidamente registradas na contabilidade das empresas citadas. Isso é incontroverso.

55. Logo, na medida que as operações foram calcadas em atos lícitos e diante da inexistência de legislação apta a limitar a capacidade do contribuinte de se auto-organizar e de gerir suas atividades com o menor ônus fiscal (suposto abuso), **não há que se falar em fraude à lei**, tampouco considerar a ocorrência de fraude fiscal hábil a ensejar a qualificação da multa de ofício. Há sim violação ao princípio contábil da entidade, mas não fraude.

56. Efetivo erro na apuração que, por questões operacionais (vide item 23) levaram a confusão patrimonial, não configura fraude fiscal. Não verifico a intenção dos Recorrentes de ocultar informações, inclusive, no curso do PAF, as solicitações das autoridades foram alvo de atendimento e/ou esclarecimentos por parte da contribuinte. Vejam que, na própria capitulação do auto de infração **foi excluída a aplicação do artigo 841, inciso, II, do RIR**, segundo o qual:

"Art. 841. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo: (...) II - deixar de atender ao pedido de esclarecimentos

⁸ Maiores aprofundamentos em SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Tributário: Limites à Norma Antiabuso. In Revista de Direito Tributário Atual, nº 24. São Paulo: IBDT/Dialética, 2010, p. 349. NETO, Luis Flávio. Teorias do "Abuso" no Planejamento Tributário. Dissertação apresentada para obtenção do título de Mestre em Direito Tributário pela Faculdade da Universidade de São Paulo - SP. São Paulo: USP, 2011, p. 141 e ss.

⁹ Não é demais registrar que sequer foi aventada a ocorrência de simulação.

¹⁰ CTN, "Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...) VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;"

¹¹ RIR/99, "Art. 841. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo:

I - não apresentar declaração de rendimentos; (...)

III - fizer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida;

IV - não efetuar ou efetuar com inexatidão o pagamento ou recolhimento do imposto devido, inclusive na fonte;"

¹² Não há, no curso do PAF, qualquer menção/construção atrelada ao artigo 187, do CC e do 149, VII, do CTN.

que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;"

57. Dessa forma, a controvérsia central para esta relatoria não está no fato de a contribuinte ter praticado suposto planejamento tributário abusivo, mas na clara confusão patrimonial entre as empresas que compõe o grupo econômico advinda da violação ao princípio contábil da entidade. Os elementos fáticos demonstram isso.

58. Em que pese existam razões negociais mínimas para justificar a existência desse grupo empresarial, não podemos desconsiderar os princípios contábeis da entidade e da continuidade e nem "fechar os olhos" para a ausência de documentação probatória hábil a demonstrar a atribuição de receitas proporcional a efetiva participação de cada uma das empresas do grupo econômico.

59. Os princípios da entidade e da continuidade são descritos nos artigos 4º e 5º da Resolução CFC nº 750/93, alterada pela Resolução CFC nº 1.282/10, do Conselho Federal de Contabilidade:

"O PRINCÍPIO DA ENTIDADE

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

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

O PRINCÍPIO DA CONTINUIDADE

Art. 5º O Princípio da Continuidade pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10)."

60. A partir da leitura dos artigos, não está a Recorrente dispensada de escriturar adequadamente suas operações. A autonomia patrimonial das empresas deve ser preservada, sob pena de se **incentivar real confusão patrimonial**. Tanto é, que a própria Recorrente, em seu instrumento de defesa, confundiu-se ao alegar que a douta autoridade fiscal teria desconsiderado a personalidade jurídica da empresa, quando na verdade cuidou apenas de reconstituir o seu resultado tributável e imputar a responsabilidade tributária aos sujeitos que entendeu cabível.

61. No mais, os Recorrentes alegam que houve lançamento por arbitramento. Consignam que *“os agentes fiscais optaram por simplesmente presumir, à margem da lei, de*

forma precipitada e não comprovada, que a Smaff Automóveis era titular das receitas da Locadora”.

62. Contudo, não se trata de lançamento por arbitramento, e sim (repita-se) de reconstituição do resultado da pessoa jurídica SMAFF AUTOMÓVEIS LTDA por meio dos elementos obtidos pela fiscalização, considerando as receitas que constatou terem sido indevidamente transferidas da Locadora.

63. E, a própria Recorrente, não demonstra controle e documentação apta a desconstruir tal imputação, capaz de segregar as receitas de acordo com a participação de cada uma das entidades do grupo ou, ainda, de demonstrar que essas receitas pertencem de fato a Locadora. Se as despesas estão contabilizadas na ora Recorrente, via de regra as respectivas receitas pertencem a ela, até prova em contrário.

64. Diante do exposto, considero que deve ser mantido *in totum* o lançamento no tocante à exigência do IRPJ e da CSLL complementar decorrente das declarações inexatas, com a respectiva multa de ofício de 75%.

II. Prejuízo da Smaff Nordeste

65. Os Recorrentes afirmam que a empresa Smaff Nordeste apurou prejuízo fiscal no montante de R\$ 1.012.000,00, que não foi compensada na apuração dos tributos exigidos nos autos.

66. Sob este aspecto, a douta DRJ não se pronuncia, mas vale frisar que, a empresa aqui autuada é a SMAFF AUTOMÓVEIS LTDA, pessoa jurídica diversa, que teve o seu resultado reconstituído pela Fiscalização, considerando as receitas que constatou terem sido indevidamente transferidas para a Locadora.

67. Logo, tal pleito ultrapassa os limites/escopo do presente litígio e, portanto, deve ser desconsiderado.

III. Da Atribuição de Responsabilidade Tributária

68. Inicialmente, para enfrentar as alegações sobre a configuração de responsabilidade solidária e de grupo econômico de fato, se faz necessário tecer algumas ponderações técnicas.

III.1. Da Configuração de Grupo Econômico

69. Diferente do grupo econômico de direito, que é formado mediante convenção formalizada nos termos da lei societária, o grupo econômico de fato se configura a partir de critérios legais de relação de controle e relações jurídicas de interesses comuns.

70. O objeto social de um grupo econômico consiste num empreendimento comum entre as empresas integrantes e não a mera junção de empreendimentos isolados e individuais.

71. Um dos elementos essenciais para a configuração de um grupo econômico é a existência de unidade diretiva comum capaz de garantir que determinado objetivo econômico seja atingido pelo grupo. Do contrário, cada empresa estaria livre para seguir suas próprias determinações e objetivos.

72. Por outro lado, é relevante ressaltar que a simples comunhão societária ou mesmo a presença de sócios em comum entre empresas não são elementos suficientes para caracterizar a existência de um grupo econômico de fato.

73. A autoridade fiscal deve ser capaz de comprovar, no curso da ação fiscal e quando da lavratura do auto de infração, a existência das seguintes circunstâncias fáticas:

45.1. Estreita ligação de interesses entre as empresas integrantes;

45.2. Confusão patrimonial;

45.3. Confusão negocial;

45.4. Confusão de gestão entre as empresas;

45.5. Se os sócios das empresas são em sua maioria da mesma família (estreita relação de parentesco);

45.6. Se existe coincidência de endereços informados no CNPJ ou se eles são próximos entre si;

45.7. Se as empresas são dirigidas por membros da mesma família, sendo que alguns deles são responsáveis por mais de uma empresa;

45.8. Se existe confusão de quadro de empregados entre as empresas;

45.9. Se na contabilidade existe a utilização de conta bancária por outra empresa integrante do grupo econômico;

45.10. Confusão na escrituração, ao contabilizar despesas de uma empresa integrante do grupo na escrituração de outra empresa; e

45.11. Despesas de uma empresa sendo pagas por outra empresa sem causa aparente ou justificada.

74. Esses elementos isolados não são suficientes para configurar um grupo econômico, mas se analisados em conjunto, com a devida documentação que os comprovem, podem servir de base para caracterizar um grupo econômico de fato.

75. Outro elemento importante de ser demonstrado é o interesse comum, que será tratado com maiores detalhes no tópico relativo à aplicação do artigo 124, do CTN. Mas, vale adiantar que, o simples fato de determinada empresa pertencer a um grupo econômico não é, por si só, motivo suficiente para a autoridade fiscal imputar de forma automática a responsabilidade solidária por determinado crédito tributário.

76. Para que se aplique a responsabilidade prevista no artigo 124, do CTN, a fiscalização deve comprovar que as empresas integrantes do grupo econômico têm interesse comum na situação que constitui o fato gerador do crédito tributário.

III.2. Pressupostos de Aplicação do Artigo 124 do CTN

77. Com relação a responsabilidade solidária capitulada no artigo 124, inciso I, do CTN, cabe trazer algumas ponderações de ordem técnico-interpretativas. Confira-se o teor do dispositivo:

“Art. 124 - São solidariamente obrigadas:

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

78. O termo "interesse comum" não pode ser considerado como um interesse qualquer, de fundo econômico, sancionador, monetário ou de cunho inespecífico, mas trata-se de interesse exclusivamente jurídico, relativo à prática do fato gerador da obrigação tributária.

79. Para restar configurada a responsabilidade solidariedade tributária em questão, as pessoas constantes do dispositivo devem efetivamente participar do negócio jurídico que deflagra a incidência tributária no mesmo polo da relação jurídica, como os co-proprietários de um imóvel no caso do IPTU ou os herdeiros no caso do ITCMD incidente na sucessão¹³.

80. Com efeito, não pode ser aplicado às pessoas que se encontrem em posições diversas da relação jurídica (e.g. vendedor vs comprador) ou pessoas que não tenham qualquer ligação com a "situação que constitui o fato gerador". A chamada comunhão de interesses jurídicos entre duas ou mais pessoas, que tenham relação pessoal e direta com a situação que deflagra a obrigação de pagar o tributo, é condição *sine qua non* para aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN.

81. Nesse sentido, são as lições de Luciano Amaro¹⁴ acerca da solidariedade tributária:

"Sabendo-se que a eleição de terceiro como responsável supõe que ele esteja vinculado ao fato gerador (art. 128), é preciso distinguir, de um lado, as situações em que a responsabilidade do terceiro deriva do fato de ter ele 'interesse comum no fato gerador' (o que dispensa previsão na lei instituidora do tributo) e, de outro, as situações em que o terceiro tenha algum outro interesse (melhor diria, as situações com as quais ele tenha algum vínculo) em razão do qual ele possa ser eleito como responsável. Neste segundo caso é que a responsabilidade solidária do terceiro dependerá de a lei expressamente estabelecer.

¹³ Sobre o tema, vale referenciar DARZÉ, Andréa Medrado. Responsabilidade Tributária Solidária. Breves Considerações sobre os Artigos 124 e 125 do Código Tributário Nacional. In: Grandes Questões em Discussão no CARF. São Paulo: Foco Fiscal, 2014, p. 36-37.

¹⁴ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

*Por outro lado, o só fato de o Código Tributário Nacional dizer que, em determinada operação (p. ex. alienação de imóvel), a lei do tributo pode eleger qualquer das partes como contribuinte não significa dizer que, tendo eleito uma delas, a outra seja solidariamente responsável. Poderá sê-lo, mas isso dependerá de expressa previsão da lei (já agora nos termos do item II do art. 124). Até porque nessa hipótese **o interesse de cada uma das partes no negócio não é comum, não é o mesmo; o interesse do vendedor é na alienação, o interesse do comprador é na aquisição. Se, porém, houver dois vendedores ou dois compradores (co-propriedade), aí sim teremos interesse comum (dos vendedores ou dos compradores, respectivamente), de modo que se a lei definir como contribuinte a figura do comprador, ambos os compradores serão responsáveis solidários, não porque a lei tenha eventualmente vindo a proclamar essa solidariedade, mas sim porque ela decorre do interesse comum de ambos no fato da aquisição. O mesmo se diga em relação ao imposto predial. Havendo co-propriedade, ambos os proprietários são devedores solidários**".*

82. É, também, o entendimento já fixado em definitivo pelas Turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça - STJ sobre a matéria:

"1. A solidariedade passiva ocorre quando, numa relação jurídico-tributária composta de duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuintes, cada uma delas está obrigada pelo pagamento integral da dívida. Ad exemplum, no caso de duas ou mais pessoas serem proprietárias de um mesmo imóvel urbano, haveria uma pluralidade de contribuintes solidários quanto ao adimplemento do IPTU, uma vez que a situação de fato - a co-propriedade - é-lhes comum. (...)

Deveras, o instituto da solidariedade vem previsto no art. 124 do CTN, verbis: (...)

*Conquanto a expressão "**interesse comum**" - encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que **o interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação...***

*Segundo doutrina abalizada, in verbis: "... o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. **Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o***

legislador desse elo que aproxima os participantes do fato. o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancie pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. E o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador." (Paulo de Barros Carvalho, in Curso de Direito Tributário, Ed Saraiva, 8ª ed, 1996, p. 220)...

Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, quanto ao ISS, é a existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador, integrando, desse modo, o pólo passivo da relação.

Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponiblel.

10. "Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico." (REsp 834044/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/11/2008, DJe 15/12/2008). (...)

13. Recurso especial parcialmente provido, para excluir do pólo passivo da execução o Banco Safra S/A" (REsp 884.845/SC, 1ª T., Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJ: 18/02/2009).

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMPRESA DE MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE PASSIVA.

1. Inexiste solidariedade passiva em execução fiscal apenas por pertencerem as empresas ao mesmo grupo econômico, já que tal fato, por si só, não justifica a presença do 'interesse comum' previsto no artigo 124 do Código Tributário Nacional. Precedente da Primeira Turma (REsp 859.616/RS, Rei. Min. Luiz Fux, DJU de 15.10.07).

2. Recurso especial não provido"

(REsp 1.001.450/RS, 2ª T., Rel. Min. Castro Meira, DJ: 27/03/2008).

83. Portanto, de acordo com a doutrina e a jurisprudência, somente se pode cogitar de interesse comum nas situações em que duas ou mais pessoas concorrem, em pé de igualdade, para a realização do fato descrito em lei como deflagrador da obrigação tributária.

84. Ademais, o parágrafo único do artigo 124, do CTN, prevê que a solidariedade referida no artigo não comporta benefício de ordem, o que significa que o Fisco pode exigir o crédito tributário em sua integralidade de qualquer um dos sujeitos passivos, principal e solidários, sem seguir ordem de preferência ou individualizar valores para cada devedor, vez que todos respondem igualmente pelo crédito.

III.3. Pressupostos de Aplicação do Artigo 135 do CTN

85. A responsabilidade disciplinada no artigo 135, III, do CTN cuida de incluir pessoalmente no polo passivo da relação jurídico-tributária, o administrador responsável pela prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei.

86. Para que se configurar a responsabilidade prevista no referido artigo, devem estar presentes duas condições: (i) os sócios devem praticar atos de gestão e (ii) a obrigação tributária deve decorrer de atos praticados com abuso de poder ou contrários à lei, contrato social ou estatutos.

87. Em razão da gravidade dessas práticas, o legislador apontou **expressamente** quais pessoas devem ser pessoalmente responsabilizadas, *verbis*:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

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:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. (grifos nossos)

88. A partir da análise do dispositivo, verifica-se que apenas as pessoas elencadas podem ser responsabilizadas pessoalmente. No mais, caso a pessoa seja sócia, mas não tenha poderes de gestão, deve ser afastada a responsabilidade pessoal. **Da mesma forma, ainda que tenha poderes de gestão, deve ser comprovado o nexo de causalidade entre a prática de atos com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos e a exigência do crédito tributário em litígio.**

89. O artigo 135 do CTN aponta a necessidade de elemento subjetivo, mais especificamente, dolo ou fraude para a configuração da responsabilidade, cabendo à fiscalização demonstrar e provar que as pessoas indicadas praticaram diretamente ou toleraram o ato abusivo, ilegal ou contrário ao estatuto enquanto sócias com poder de gerência. Por fim, deve comprovar que os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica exerciam tais funções de gestão durante o período que ocorreu o fato gerador. Somente a partir desta construção probatória é possível imputar a responsabilidade pessoal constante do artigo 135, III, do CTN.

90. Neste sentido, é o posicionamento já consolidado em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal. Confira-se:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. 1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128. 3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre

devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente. 4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Person, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte. 5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a personalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor descon sideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição. 8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 9. Recurso extraordinário da União desprovido. 10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC.

(Recurso Extraordinário nº 562276/PR, Tribunal Pleno, Relatora Ministra Ellen Gracie, Julgado em 03/11/2010, Dje nº 27, Publicado em 10/02/2011).

91. O artigo 135 do CTN aponta a necessidade de elemento subjetivo, mais especificamente, dolo ou fraude para a configuração da responsabilidade, cabendo à fiscalização demonstrar e provar que as pessoas indicadas praticaram diretamente ou toleraram o ato abusivo, ilegal ou contrário ao estatuto enquanto sócias com poder de gerência. Por fim, deve comprovar que os diretores, gerentes (de fato ou de direito) ou representantes da pessoa jurídica exerciam tais funções de gestão durante o período que ocorreu o fato gerador. Somente a partir desta construção probatória é possível imputar a responsabilidade pessoal constante do artigo 135, III, do CTN.

III.4. Das Circunstâncias Fáticas

92. Conforme consta no Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização caracterizou as empresas (Única Brasília Automóveis Ltda; Smaff Import Veículos Ltda; e Smaff Nordeste Veículos Ltda) enquanto componentes de um único grupo econômico de fato. Essas empresas teriam interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, e, portanto, deveriam ser responsabilizadas nos termos do artigo 124 do CTN.

93. Diante das premissas técnicas supra descritas somadas às circunstâncias fáticas trazidas pela douda fiscalização e no voto condutor da DRJ, especialmente as elencadas nos itens 4 e 31, não há dúvidas de que estamos diante de um grupo econômico e as empresas envolvidas têm interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal.

94. Vale registrar que, a responsabilidade do artigo 124, do CTN é instituto jurídico autônomo e não implica ou surte efeitos para fins de configurar automaticamente a ocorrência de fraude. Em outros termos, é plenamente possível aplicar a responsabilidade solidária neste caso, mesmo esta relatoria entendendo não tratar-se de operação fraudulenta.

95. Do exposto, deve ser mantida a responsabilidade solidária das empresas Única Brasília Automóveis Ltda; Smaff Import Veículos Ltda; e Smaff Nordeste Veículos Ltda, nos termos do artigo 124, I, do CTN, conforme consta da autuação fiscal.

96. Já com relação às pessoas físicas, Marcio Antonio Carlos Machado, Fernanda Accioly Carlos Machado Farah, Marcelo Acioly Carlos Machado e Marcio Antonio Carlos Machado Júnior, as doudas autoridades fiscal e julgadoras, imputaram a responsabilidade pessoal, com fundamento no artigo 135, III, do CTN, por considerarem que tais pessoas teriam, enquanto controladoras das empresas envolvidas no grupo econômico, atuado com dolo **ao impedir a ocorrência do fato gerador**, de forma a reduzir o montante de tributos devidos.

97. Conforme delineado e motivado no itens 32 a 63, considero que não estamos diante de operação fraudulenta e, por consequência, não verifico o intuito doloso (consciência e vontade) na conduta de tais pessoas físicas no sentido de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

98. Autoridade autuante não trouxe evidências fáticas individuais que demonstrem o nexo de causalidade entre a prática de atos com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos e a exigência do crédito tributário em litígio.

99. Diferente do que pretendem as doudas autoridades fiscais, apenas o fato dessas pessoas físicas serem gestoras não enseja, por si só, a imputação de responsabilidade tributária pessoal. O artigo 135 do CTN aponta a necessidade de elemento subjetivo, mais especificamente, dolo ou fraude para a configuração da responsabilidade, cabendo à fiscalização demonstrar e provar a forma como **cada uma dessas pessoas indicadas** praticou diretamente ou tolerou ato ilegal ou contrário ao contrato social enquanto sócias com poder de gerência.

100. Frise-se que, o inciso II, do artigo 841, do RIR/99, sequer constou da capitulação do auto de infração, vez que houve o efetivo atendimento das solicitações e pedidos de esclarecimentos formulados no curso da fiscalização.

101. Do exposto, deve ser afastada a responsabilidade pessoal (artigo 135, III, do CTN) dos sócios Marcio Antonio Carlos Machado, Fernanda Accioly Carlos Machado Farah, Marcelo Acioly Carlos Machado e Marcio Antonio Carlos Machado Júnior.

IV. Da Multa Qualificada de 150%

102. As autoridades fiscais consideraram que os recorrentes teriam agido com o dolo ao criar uma empresa com o único intuito de evitar a tributação mais onerosa na empresa principal. Tal conduta configuraria fraude, conforme disposto no artigo 72 da Lei nº 4.502/64, o que resultaria na aplicação de multa com o percentual de 75% duplicado, nos termos do artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

“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;

(...)

§ 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.

103. Cumpre consignar que a fraude, no sentido da lei, é ato que busca ocultar algo para que possa o contribuinte furtar-se do cumprimento da obrigação tributária. Ao contrário do dolo, que busca induzir terceiro a praticar algo, a fraude é ato próprio do contribuinte que serve para lograr o fisco.

“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.”

104. Apesar disso, o artigo 72 supra, utilizou-se do conceito de dolo para a definição de fraude. O "dolo" referido no artigo é o dolo penal, não o civil, porque o segundo ocorre sempre com a participação da parte prejudicada. Não por acaso, tais ilícitos tributários tem repercussões penais, nos termos dos artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90.

105. Conforme o artigo 18 do Código Penal, crime doloso ocorre *quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo*, assim, o dispositivo legal está conforme a teoria da vontade adotada pela lei penal brasileira. Para que o crime se configure, o agente deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrentes. Assim, a responsabilidade pessoal do agente deve ser demonstrada/provada.

106. Portanto, **é imperioso encontrar evidenciado nos autos o intuito de fraude, não sendo possível presumir sua ocorrência**. A própria inteligência da Súmula CARF nº 14, afasta a presunção de fraude e deixa clara a necessidade de comprovação do "*evidente intuito de fraude do sujeito passivo*".

"Súmula CARF nº 14. A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo."

107. Em linha este raciocínio, para o Alberto Xavier¹⁵, a figura da fraude exige três requisitos. O um, que a conduta tenha **finalidade** de reduzir o montante do tributo devido, evitar ou diferir o seu pagamento; o dois, o **caráter doloso** da conduta com intenção de resultado contrário ao Direito (consciência e vontade); e, o três, que tal ato seja o **meio** que gerou o prejuízo ao fisco.

108. Na prática, a comprovação da finalidade da conduta, do seu caráter doloso e do nexos de causalidade entre a conduta ilícita do contribuinte e o prejuízo ao erário é condição *sine qua non* para enquadrar determinada prática como fraudulenta.

109. Logo, para restar configurada a fraude, a autoridade fiscal deve trazer aos autos elementos probatórios capazes de demonstrar que o sujeito passivo praticou conduta ilícita e intencional hábil a ocultar ou alterar o valor do crédito tributário, bem como que tal ato afetou a própria ocorrência do fato gerador, o que não se verifica no presente caso.

110. É importante reforçar que o reconhecimento de quaisquer das práticas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 deve ser comprovado, pela autoridade fiscal, através do **nexo entre caso concreto e a suposta sonegação, fraude ou conluio e caracterização efetiva do dolo**. Esse é o entendimento deste E. C. CARF, *verbis*:

"(...) MULTA QUALIFICADA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE DOLO. NÃO CABIMENTO.

É incabível a aplicação de multa qualificada, com percentual de 150%, quando não restar comprovada a conduta dolosa do sujeito passivo, em especial nos casos de planejamento tributário acerca do qual haja divergência na doutrina e na jurisprudência. (...) (Processo nº 16682.720182/2010-27, Acórdão nº 1301002.670, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária / 1ª

¹⁵ XAVIER, Alberto. Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva. São Paulo: Dialética, 2000, p. 78.

Seção, Sessão de 18 de outubro de 2017, Relator Roberto Silva Junior). (grifos nossos)

111. Vejamos trecho deste acórdão sobre o assunto:

*"O pressuposto de multa qualificada, de acordo com o §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, é a existência de sonegação, fraude ou conluio. **É preciso que o sujeito passivo tenha agido de forma deliberada e consciente, buscando obter um ganho indevido, em detrimento da Fazenda. É necessária a prova da conduta dolosa.** Os fatos comprovados nos autos devem gerar a convicção de que os autuados, tendo consciência da ilicitude, deliberam prosseguir na ação ilícita a fim de obter vantagem tributária a que não tinham direito." (grifos nossos)*

112. Conforme exaustivamente delineado e motivado no itens 32 a 64, considero que não estamos diante de operação fraudenta e, por consequência, não verifico o intuito doloso (consciência e vontade) na conduta da ora Recorrente hábil a ensejar a qualificação da multa de ofício.

113. Repita-se, a presente infração foi capitulada pela autoridade fiscal nos termos do artigo 841, incisos I, III e IV, do RIR/99 e não no artigo 116, do CTN (pendente de regulamentação) ou no artigo 149, VII, do CTN (hipóteses de dolo, fraude e simulação).

114. Na medida que as operações foram calcadas em atos lícitos e diante da inexistência de legislação apta a limitar a capacidade do contribuinte de se auto-organizar e de gerir suas atividades com o menor ônus fiscal (suposto abuso), **não há que se falar em fraude à lei**, tampouco considerar a ocorrência de fraude fiscal hábil a ensejar a qualificação da multa de ofício. Há sim violação ao princípio contábil da entidade, mas não fraude.

115. Efetivo erro na apuração que, por questões operacionais e até por opção fiscal levaram a confusão patrimonial, não configura fraude fiscal. No mais, conforme já exaustivamente consignado, o inciso II, do artigo 841, do RIR/99, sequer constou da capitulação do auto de infração. Na prática, o sujeito passivo que pretende ocultar e dificultar o acesso as informações não responde os termos de intimação, tampouco presta esclarecimentos.

116. Por fim, nos termos do artigo 112, do CTN, "*a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: (...) IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.*"

117. Em vista de todas as razões fáticas e jurídicas aqui expostas, não cabe aplicar *in casu* penalidade no percentual de 150% como se estivéssemos diante de um caso de interposição fraudulenta de pessoas e/ou falsificação de documentos fiscais. Tal imputação, além de violar o artigo 112, do CTN, viola em potencial a **inteligência** das Súmulas CARF nºs 14, 25 e 34:

"Súmula CARF nº 14

*A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, **não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo***

necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25

*A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, **não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação** de uma das hipóteses dos **arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.***

Súmula CARF nº 34

Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas." (grifos nossos)"

118. Por fim, não podemos olvidar que, diante da **literalidade do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, a multa de 75%** (e não 150%) é aplicável "sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição" justamente "nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de **falta de declaração** e nos de **declaração inexata**" (grifos nossos).

119. Diante da própria capitulação do auto de infração, artigo 841, incisos I, III e IV, do RIR/99, leia-se "AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO OU DECLARAÇÃO INEXATA", sequer deveria se cogitar a imputação da multa qualificada.

120. Assim sendo, deve ser afastada a qualificação da multa de ofício (de 150% para 75%).

V. Do Suposto Caráter Confiscatório da Multa

121. Quanto às alegações de caráter constitucional, registro que não pode a autoridade lançadora e julgadora administrativa, invocando o princípio do não confisco, afastar a aplicação da lei tributária. Isso ocorrendo, significaria declarar, *incidenter tantum*, a inconstitucionalidade da lei tributária que funcionou como base legal do lançamento (imposto e multa de ofício). Ora, como é cediço, somente os órgãos judiciais têm esse poder.

122. Essa é a diretriz da Súmula CARF nº 2: "*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*".

123. Com efeito, rejeito a tese defensiva de que a multa de ofício, seja de 150% ou de 75%, destes autos tem caráter confiscatório ou que viola a capacidade contributiva do sujeito passivo.

VI. Tributação Reflexa: CSLL

124. A decisão prolatada no lançamento matriz estende-se aos lançamentos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula. Tal medida coaduna com a jurisprudência desse E. CARF.

Conclusão

125. Diante do exposto, VOTO no sentido de CONHECER dos RECURSOS interpostos e, no mérito, DAR-LHES parcial provimento para afastar: (i) a qualificação da multa, devendo ser mantido o percentual de 75%; e (ii) afastar a responsabilidade pessoal (artigo 135, III, do CTN) das seguintes pessoas físicas: Marcio Antonio Carlos Machado, Fernanda Accioly Carlos Machado Farah, Marcelo Acioly Carlos Machado e Marcio Antonio Carlos Machado Júnior.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa

Voto Vencedor

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, Redator designado.

O colegiado acompanhou o entendimento da Ilustre Relatora na quase totalidade de seu voto, mas divergiu quanto à qualificação da multa de ofício, entendendo que esta é devida. Com isso, coube a mim redigir o correspondente voto vencedor.

Conforme já foi muito bem relatado, a fiscalização considerou que os recorrentes teriam agido com dolo ao criarem uma empresa com o único intuito de transferir a tributação da empresa principal para a nova empresa, em regime de tributação menos oneroso. Tal conduta configuraria fraude, conforme disposto no artigo 72 da Lei nº 4.502/64, o que resultaria na aplicação de multa com o percentual de 75% duplicado, nos termos do artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/96, verbis:

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;

[...]

§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.

O referido artigo 72 da Lei nº 4.502/1964 tem a seguinte redação:

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.

Na espécie, fazia parte da atividade econômica do contribuinte, dentre os seus próprios clientes, a captação de clientes para empresas financiadoras, as quais pagavam uma comissão ao contribuinte. Assim, as comissões recebidas nessa atividade de captação deveriam

ser oferecidas à tributação pelo contribuinte. Todavia, isso não ocorreu, o que caracterizou a omissão de receitas.

Ademais, conforme demonstrado pela fiscalização, além de omitir suas receitas, o contribuinte adotou um artifício para ocultar sua omissão, atribuindo a terceiro a receita que era sua própria. Na espécie, o terceiro não exercia a referida atividade de captação de clientes e, na verdade, possuía existência meramente formal, uma vez que era pessoa jurídica criada exclusivamente com a finalidade de dar aparência de legalidade ao ilícito praticado, a omissão.

Ao agir assim, o contribuinte modificou característica essencial da obrigação tributária, qual seja, o elemento pessoal, impedindo a tributação das respectivas receitas pelo seu regime de tributação (lucro real), pois eram tributadas pelo regime da empresa putativa (lucro presumido), certamente menos gravoso, principalmente se o contribuinte transferia ao terceiro apenas as receitas, beneficiando-se da dedução das respectivas despesas.

Com isso, ficou caracterizada a fraude, núcleo do tipo penal que norteia a aplicação da qualificação da multa de ofício, nos termos da legislação mencionada.

Assim, entendo que o contribuinte, além de omitir receitas, praticou atos com o objetivo específico de ocultar a sua omissão, os quais exteriorizam e evidenciam o seu dolo, dando ensejo à qualificação da multa de ofício.

Diante do exposto, voto por manter a qualificação da multa de ofício e por acompanhar a Ilustre Relatora nas demais questões julgadas.

(assinado digitalmente)
Neudson Cavalcante Albuquerque
Redator designado