



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10166.725809/2017-65
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-013.113 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 12 de abril de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SMAFF AUTOMOVEIS LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. ART. 135, INCISO III, DO CTN.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos, dentre outros, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, conforme disposto no CTN, artigo 135, inciso III. Estando comprovada a prática do ato infracional pela pessoa jurídica, a qual não possui ato de vontade, deve se atribuir a responsabilidade ao sócio-administrador.

Nas hipóteses de cisão de pessoa jurídica, há previsão legal expressa acerca da responsabilidade tributária da empresa que absorve parcela do patrimônio de empresa cindida, disposição essa que não pode ser afastada no âmbito do contencioso administrativo (Decreto-Lei nº. 1.598/77). Embora não conste expressamente do rol do art. 132 do CTN, a cisão da sociedade é modalidade de mutação empresarial sujeita, para efeito de responsabilidade tributária, ao mesmo tratamento jurídico conferido às demais espécies de sucessão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Possas, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Adriana Gomes Rego (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 1201-002.921**, de 14/05/2019 (fls. 667/704), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção de julgamento do CARF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Do Auto de Infração

Trata o presente processo de Autos de Infração de fls. 362/381, lavrados para a exigência de **IRPJ e CSLL**, referente aos anos-calendário de 2012, 2013 e 2014. Consta que as exigências de PIS e da COFINS, foram objetos do PAF nº 10166728.094/2017-01.

De acordo com o Termo de Verificação (fls. 382/425), a Contribuinte teria praticado 'planejamento tributário abusivo' pelo Grupo SMAFF, 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., objetivando reduzir o pagamento de tributos.

Essas transferências de Comissão das Vendas financiadas teria lesado o Fisco Federal em pelo menos dois pontos fundamentais: **(i)** apuração do IRPJ e da CSLL, sobre as receitas transferidas na forma de tributação de Lucro Presumido, regime mais benéfico de tributação em detrimento da apuração pelo Lucro real; e **(ii)** redução da tributação do PIS e COFINS, com aplicação de alíquotas menores (regime cumulativo 0,65% e 3,0%) permitindo as empresas sob o regime do lucro presumido.

Destaca a existência de valores recebidos pela Locadora a título de prestação de serviços de correspondente bancário, quando essa pessoa jurídica não figura como parte do contrato, mas, sim, outras empresas do grupo econômico. E, mesmo que as prestações de serviço com a existência de contrato, ficaram evidenciadas as incapacidades técnico-operacional e técnico profissional para a execução desses contratos pela Locadora.

Observou-se também, transferência de recursos financeiros recebidos pela Locadora de instituições financeiras, pelo serviço prestado, para as empresas do GRUPO SMAFF; que a Locadora teria a mesma sede da SMAFF; que o GRUPO arca com diversas despesas que deveriam ser da Locadora.

Constatou ainda que, os 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; que sócios/administradores da Smaff Automóveis e da Locadora são os mesmos; que a Locadora tem sede coincidente com a da Smaff Automóveis Ltda. e 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. Afirma que a Smaff Automóveis Ltda. arca com diversas despesas que deveriam ser da Locadora.

Além do principal, foi aplicada multa de ofício qualificada, nos termos do art. 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.

Foram **responsabilizados pelo crédito tributário** (artigo 124, I do CTN) as seguintes **pessoas jurídicas (PJ)**: (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 e, **responsabilizados pessoalmente** pelo crédito tributário (artigo 135, inciso III, do CTN) as seguintes **pessoas físicas (PF)**: (i) Marcio Antônio Carlos Machado; (ii) Fernanda Accioly Carlos Machado Farah; (iii) Marcelo Acioly Carlos Machado; e (iv) Marcio Antônio Carlos Machado Júnior, em razão de serem responsáveis pela fraude constatada, configurando descumprimento à lei.

Das Impugnações e Decisão de 1ª Instância

Cientificado dos Autos de Infração, a Contribuinte e todos os responsáveis solidários apresentaram, em conjunto, Impugnação ao lançamento (fls. 473/512) em 27/09/2017, informando que os autos de infração decorrem de procedimento fiscal que deu origem aos processos nºs 10166.730320/2015-43 e 10166.725809/2017-65 (IRPJ/CSLL); 10166.730321/2015-98 e 10166.728094/2017-01 (PIS/COFINS), relacionados aos mesmos fatos, com períodos de apuração distintos. Em síntese são feitas as seguintes alegações: **1)** da Decadência quanto à parte do Crédito Tributário; **2)** da nulidade dos lançamentos por conter o Cerceamento do Direito de Defesa; **3)** da Superficialidade da Fiscalização, havendo cobrança em duplicidade relativo a 2012; **4)** da impossibilidade de Responsabilização Pessoal dos Sócios – Inaplicabilidade do art. 135, III do CTN; **5)** da impossibilidade de Aplicação do art. 124 do CTN; **6)** do Erro de Sujeição Passiva; **7)** da impossibilidade de Desconsideração da Personalidade Jurídica da “LOCADORA”; **8)** da inocorrência de Simulação – baseada em mera presunção, não havendo que se falar em planejamento tributário considerado abusivo; **9)** da Capacidade Técnico-Operacional e Técnico-Profissional da “LOCADORA” - desempenhava sua atividade empresarial (locação de veículos ou financiamentos) de maneira regular, porque possuía capacidade técnico-operacional e técnico-profissional, assim como pessoal e estrutura suficientes; **10)** da inaplicabilidade da Multa Agravada de 150%, uma vez que não há provas de fraude; **11)** da inexistência do Termo de Sujeição Passiva Solidária; **12)** que não é cabível os Juros sobre Multa de Ofício.

A **DRJ em Porto Alegre (RS)**, apreciou as Impugnações que, em decisão consubstanciada no Acórdão nº **10-61.699, de 22/03/2018** (fls.574/589), considerou **improcedentes as Impugnações** do Contribuinte e dos responsáveis solidários, assentando que a acusação da Fiscalização de que teria ocorrido prática de ato fraudulento na constituição da Locadora se fundamenta na conjugação de vários fatores referidos. Os argumentos utilizados para justificar a constituição da nova pessoa jurídica, harmonizam-se perfeitamente com a própria fraude, e que:

- não há que se falar em nulidades; não há óbice para a Fiscalização de período de apuração já fiscalizado e a realização de lançamento suplementar ao primeiro lançamento;

- que a constituição de PJ 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 tributário 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;

- correto o agravamento da multa de ofício nos casos em que o Contribuinte busca de forma dolosa benefícios tributários; e

- correta a **imputação da responsabilidade tributária** na forma procedida pela Fiscalização, pois 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.

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de 1ª Instância, o 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)** os Autos de infração são nulos, em razão da desconsideração da personalidade jurídica da Recorrente pela autoridade fiscal; **(ii)** afirma que não houve fraude ou simulação; **(iii)** a criação da Locadora teve por objetivo a redução de custos operacionais e 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, III do CTN.

A PGFN apresentou contrarrazões ao Recurso Voluntário, reiterando as razões expostas no Acórdão recorrido e requerendo a manutenção incólume do lançamento fiscal.

Acórdão/CARF

O recurso foi submetido a apreciação da Turma julgadora e foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 1201-002.921**, de 14/05/2019 (fls. 667/704), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção de julgamento do CARF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Nessa decisão, o Colegiado definiu por, **i) manter** os lançamentos dos tributos lançados, **ii) para manter** a multa qualificada de 150% , **iii) manter** a responsabilidade solidária das pessoas jurídicas (PJ) indicadas no auto de infração, nos termos do artigo 124, inciso I, do CTN e, **iv) afastar a responsabilidade tributária das pessoas físicas (PF)**: Sr. Marcio Antônio Carlos Machado, Sra. Fernanda Accioly Carlos Machado Farah, Sr. Marcelo Acioly Carlos Machado e Sr. Marcio Antônio Carlos Machado Júnior, pelos seguintes fundamentos:

- 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; e que 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.

Embargos de Declaração

Cientificada do Acórdão nº 1201-002.921, de 2019, a Fazenda Nacional opôs Embargos de declaração (fls. 706/712) com a finalidade de aperfeiçoar o referido Acórdão alegando vício de contradição. Os Embargos foram parcialmente admitidos por meio de Despacho emitido pelo Presidente da Turma julgadora (fls. 748/751), para submeter a contradição existente entre trechos da ementa do Acórdão embargado.

Examinado, o Colegiado votou por acolher a reclamação como Embargos inominados para retificar o texto do Acórdão embargado no sentido de substituir a ementa intitulada “Afronta ao princípio da entidade. Planejamento tributário abusivo. Fraude. Inocorrência.”, pela seguinte ementa, conforme Acórdão n.º 1201-003.187, de 15/10/2019 (fl.752):

OMISSÃO DE RECEITAS. RECEITAS PRÓPRIAS IMPUTADAS A TERCEIROS.

A constatação de confusão patrimonial entre a empresa autuada e a empresa a qual foram imputadas as receitas em tela, a incapacidade operacional desta última empresa e o fato de a empresa autuada ter contabilizado em seu nome as despesas correspondentes às referidas receitas, em conjunto, autorizam o entendimento de que as receitas supracitadas deveriam ter sido oferecidas à tributação pela empresa autuada.

Importa relatar que a Fazenda Nacional suscitou contradição também alegando que, ao contrário do entendimento proferido pelo Relator, a Turma concluiu pela ocorrência de fraude no caso em apreço, mantendo inclusive a imputação da multa qualificada. Contudo, em que pese a insurgência, os Embargos de declaração não foram conhecidos neste quesito.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Regularmente notificado do Acórdão n.º 1201-002.921, integrado pelo Acórdão (Embargos) n.º 1201-003.187, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial de fls. 758/772, apontando divergência com relação à seguinte matéria: “a responsabilidade tributária imputada às pessoas físicas (PF) Marcio Antônio Carlos Machado, Fernanda Accioly Carlos Machado Farah, Marcelo Acioly Carlos Machado e Marcio Antônio Carlos Machado Júnior”.

Objetivando comprovar a divergência, indica como paradigma o Acórdão n.º 1302-001.657, de 03/03/2015, alegando que:

No **Acórdão recorrido**, defendeu que para a aplicação do art. 135 do CTN, (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; que tinha que haver prova de que as pessoas indicadas praticaram diretamente ou toleraram o ato abusivo, ilegal ou contrário ao estatuto enquanto sócias com poder de gerência; que no caso não se estava diante de operação fraudulenta; e que apenas o fato de as pessoas físicas serem gestoras não ensejava, por si só, a imputação de responsabilidade tributária pessoal.

No **paradigma** apresentado, além da caracterização nos autos da prática de infração à lei e a caracterização da fraude/sonegação/dolo já analisada e considerada como comprovada em relação à pessoa jurídica, não exigiu nenhum outro elemento para responsabilizar os administradores. Não exigiu nenhuma descrição detalhada de ilícitos cometidos pelos administradores, ou qualquer prova específica nesse sentido. Basta que se faça presente a condição de administrador, aliada à constatação de que a pessoa jurídica autuada tenha praticado atos com fraude/dolo/ sonegação.

Assim, no Exame de Admissibilidade, concluiu-se que, cotejando os Acórdãos confrontados, restou evidenciado que para o Acórdão atacado, seria necessário imputar e demonstrar, por meio de provas, ilícitos específicos imputados aos administradores; já no paradigma prevaleceu o entendimento de que a constatação de fraude/dolo/sonegação fiscal (levados a efeito pela PJ) permite, sim, a responsabilização solidária dos sócios administradores.

Posto isto, com os fundamentos contidos no Despacho de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial – da 2ª Câmara/1ª Seção, de 28/02/2020, exarado pelo Presidente da 2ª Câmara da Primeira Seção (fls. 817/829), **deu seguimento** ao Recurso Especial interposto pelo Fazenda Nacional.

Contrarrazões da Contribuinte

Regularmente notificado do Acórdão n.º 1201-002.921, integrado pelo Acórdão (Embargos) n.º 1201-003.187 e do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional que foi dado seguimento, a Contribuinte apresentou suas contrarrazões nos autos (fls. 866/891), requerendo que o Recurso Especial da Fazenda Nacional não seja provido.

Alega ilegitimidade passiva dos sócios pela inaplicabilidade do artigo 135, III, do CTN, que a responsabilização dos sócios, conforme contido no artigo 134, VII, somente pode ocorrer no caso de liquidação da sociedade, que não houve fraude no presente caso e que portanto a multa de ofício não caber ser qualificada para o percentual de 150%..

Recurso Especial do Contribuinte e dos Solidários

Regularmente notificado do Acórdão n.º 1201-002.921, integrado pelo Acórdão (Embargos) n.º 1201-003.187, a Contribuinte e responsáveis solidários, apresentam em conjunto, o Recurso Especial de fls. 716/745, sendo ratificado pela fls. 776/805 e 806/807, apontando divergência com relação às seguintes matérias: (i) “**O lançamento dos próprios tributos**” e (ii) da “**Multa Qualificada**”. Objetivando comprovar a divergência, indica como paradigma o Acórdão n.º 1301-002.670.

No entanto, no Exame de Admissibilidade do Recurso Especial, entendeu-se que não há como visualizar, a partir do paradigma apresentado, uma divergência “jurisprudencial” que permita o debate proposto em torno dos fundamentos pelos quais o Acórdão recorrido quanto as duas matérias: (i) “**O lançamento dos próprios tributos**” e (ii) da “**Multa Qualificada**”.

Posto isto, com os fundamentos contidos no Despacho de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial – da 2ª Câmara/1ª Seção, de 18/06/2020, exarado pelo Presidente da 2ª Câmara da Primeira Seção (fls. 902/912), **negou seguimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e pelos Solidários.

Intimada do Despacho acima e não concordando com a decisão, a Contribuinte interpôs o **Agravo** de fls. 934/951, requerendo o seguimento do Recurso Especial interposto ao que foi decidido pelo Despacho de Admissibilidade em relação à MULTA QUALIFICADA.

No entanto, após análise dos argumentos relatados, a Presidente da CSRF, sustentado pelos fundamentos do Despacho em Agravo de fls. 956/965, **REJEITOU o Agravo** e confirmou a negativa de seguimento ao Recurso Especial do Contribuinte e Solidários.

Conforme prorrogação de competência dada a esta 3ª Turma da CSRF (Portaria CARF n.º 15.081, de 2020), o processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Conhecimento

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho exarado pelo Presidente da 2ª Câmara da Primeira Seção de julgamento de 28/02/2020 às fls. 817/829, com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste presente voto.

Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia em relação à seguinte matéria: “a **responsabilidade tributária** imputada às pessoas físicas (PF) Sr. Marcio Antônio Carlos Machado, Sra. Fernanda Accioly Carlos Machado Farah, Sr. Marcelo Acioly Carlos Machado e Sr. Marcio Antônio Carlos Machado Júnior”.

O Acórdão recorrido reconhece a ocorrência de dolo e fraude praticada pela pessoa jurídica (PJ), no entanto, afasta a imputação da responsabilidade dos sócios administradores (PF) das empresas do grupo econômico, por entender que os responsáveis arrolados não agiram de forma a infringir a lei ou com excesso de poderes. Confira-se trechos:

“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.

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.

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

A seguir, confira-se trechos do Voto Vencedor, quanto a manutenção da qualificação da Multa Ofício (150%), motivado por apontar fraude e dolo na operação (fl. 704):

“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”.

Cabe ressaltar que a Fazenda Nacional suscitou contradição do julgado uma vez que, ao contrário do entendimento proferido pela Relatora, a Turma concluiu pela ocorrência de fraude e dolo no caso em apreço, mantendo inclusive a imputação da multa qualificada. Contudo, em que pese a insurgência, os Embargos de declaração não foram conhecidos neste quesito.

Para a decisão recorrida, seria necessário que a Fiscalização tivesse discorrido acerca dos atos ilícitos pelos quais está o sócio-administrador sendo acusado, bem como trazer os

elementos probatórios que comprovassem a prática de ilícito, não se prestando para isso meros atos gerenciais.

Pois bem, os sócios, Sr. Marcio Antônio Carlos Machado, Sra. Fernanda Accioly Carlos Machado Farah, Sr. Marcelo Accioly Carlos Machado, Marcio Antônio Carlos Machado Júnior, por possuírem poderes de administração, foram incluídos no polo passivo como responsáveis solidários, com fulcro no art. 135, III, do CTN, que dispõe:

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

(...)

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

A Fiscalização entendeu que, nessa qualidade (sócios administradores), cometeram o ilícito descrito no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, ficando caracterizada a fraude, em decorrência de infração de lei.

Fisco entende que configura-se fraude tributária a criação de empresa sem qualquer finalidade construtiva, seja comercial, industrial ou de prestação de serviços, com único propósito de redução ou supressão de tributos. Ressalta no Termo de Verificação que:

“A fraude, que é a conduta dolosa do contribuinte de impedir a ocorrência do fato gerador, de forma a reduzir o montante de tributos devidos, está mais do que comprovada ante os inúmeros fatos neste termo demonstrados. Pois a criação da LOCADORA, levada a efeito pelos sócios do sujeito passivo, não possuiu substância econômica, mas sim foi feita artificialmente, apenas em documentos, com a finalidade de possibilitar, unicamente, a redução do montante de impostos. E o dolo da conduta está na vontade do agente de alcançar o resultado, a redução indevida dos tributos federais”.

Acerca da natureza da responsabilidade tributária prevista no **artigo 135, inciso III, do CTN**, compartilho do entendimento esposado no Parecer PGFN/CAT nº 55/2009, cujo excerto transcrevo abaixo:

PARECER PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009

Responsabilidade tributária. Conceitos e espécies. Administrador. Responsabilidade tributária subjetiva. (...).

[...]

IV- A NATUREZA DOS ATOS GERADORES DA RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES

[...]

58. Enfim, restou consolidada a doutrina da responsabilidade tributária subjetiva dos administradores.

59. A respeito da necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina, a jurisprudência maciça do STJ exige tão-só a presença de “**infração de lei**” (= **ato ilícito**), a qual, pela teoria geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa). Logo, se a lei e a jurisprudência não separaram as hipóteses de culpa em sentido estrito e dolo, tanto um quanto outro elemento subjetivo satisfaz a hipótese do art. 135 do CTN. Em verdade, o Direito Tributário preocupa-se com a

externalização de atos e fatos, não possuindo espaço para a persecução do dolo; basta a culpa.

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

- a) O sócio que não possui poderes de gerência não responde pelas obrigações tributárias da sociedade;
- b) O administrador não responde pelas obrigações tributárias surgidas em período em que não detinha os poderes de gerência;
- c) A mera ausência de recolhimento de tributos devidos pela pessoa jurídica não pode ser atribuída ao administrador, não respondendo este em razão desse mero inadimplemento da sociedade;
- d) O administrador só é responsável por atos seus que denotem infração à lei ou excesso de poderes, como, **por exemplo, a sonegação fiscal** (que é ilícito punível inclusive penalmente) ou a dissolução irregular da sociedade;
- e) O ato ilícito ensejador de responsabilidade tributária pode ser tanto culposo quanto doloso;
- f) A prova da prática de ato ilícito por parte do administrador compete à Fazenda Pública (salvo normas especiais probatórias, como a relativa à CDA).

61. De tudo isso, é importante guardar que o “sócio-gerente”, de acordo com a jurisprudência hoje aceita pelo STJ, torna-se responsável não por ser “sócio”, mas por ter cometido ato ilícito enquanto “gerente”. Em verdade, a condição de sócio é irrelevante. Dois são os elementos verdadeiramente relevantes para sua responsabilização: **(a) ser administrador e (b) ter cometido ato ilícito nessa posição**. Por ser administrador e ter cometido infração à lei, pode o terceiro ser responsabilizado; não por ser sócio. Dessarte, podemos afirmar com segurança que, segundo o entendimento firmado no STJ, o administrador é chamado a pagar o crédito tributário da pessoa jurídica administrada em forma de responsabilidade por ato ilícito.

62. A constatação acima feita deve, inclusive, influenciar a percepção da jurisprudência do STJ no que tange à natureza propriamente dita da responsabilidade gerada pela incidência do art. 135, III, do CTN, como veremos a seguir.

Comungo, ainda, do entendimento externado na Nota GT RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA nº 1, de 17/12/2010, abaixo transcrita:

“(…) VII - Art. 135 do CTN

51. A Fiscalização deve incluir no lançamento de ofício todos os responsáveis, nos termos do art. 135 do CTN, de que tiver condições de comprovar o vínculo, pois o Parecer **PGFN CRJ/CAT nº 55/2009** não refuta esse entendimento, tendo em vista que corresponde a uma orientação adotada pela PGFN no sentido da tese utilizada nos Tribunais.

52. Quanto à natureza dessa responsabilidade, nos termos do Parecer acima citado e da jurisprudência do STJ, não há dúvida tratar-se de responsabilidade solidária.

53. No que diz respeito ao elemento subjetivo, o item 59 do Parecer afirma que a jurisprudência maciça do STJ caminha no sentido de que é o dolo gênero, e não dolo espécie. Logo, envolve dolo ou culpa. Os precedentes que ensejaram a Súmula 435 do STJ afirmam que compete ao sócio-gerente demonstrar que não agiu com dolo, culpa, fraude ou excesso de poderes. Em razão desses argumentos, a Fiscalização pode enquadrar os sujeitos passivos nas hipóteses tratadas pelo artigo ainda que não consiga demonstrar o dolo.

54. Quanto ao fato gerador, este pode ser anterior à infração à lei. A Súmula 435 corrobora este entendimento.

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

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

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

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

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

57. Se a pessoa jurídica foi constituída por interpostas pessoas, o lançamento das infrações apuradas deve ser com multa qualificada, pois foram alteradas características do fato gerador (sujeito passivo). Nesse caso, os reais administradores também respondem solidariamente com a pessoa jurídica.

(...)”

Assim, a pessoa física, na condição de real administrador passa a ser responsável pela sua gestão. Se comprovado que a empresa praticou atos com infração à lei, consequentemente estes atos são atribuíveis à responsabilidade de quem a gerencia, sendo evidente que a pessoa jurídica não possui atos de vontade. Nestes termos, fica caracterizada a responsabilidade tributária estabelecida pelo inciso III do artigo 135 do CTN.

Em reforço ao exposto, transcrevo excerto do voto proferido pelo Conselheiro Ricardo Antônio Carvalho Barbosa no Acórdão nº 1301-004.305, de 21/01/2020:

“Nesse sentido, convém trazer à colação as conclusões do 1º Encontro Nacional de Juízes Federais sobre Processo de Execução Fiscal, promovido pela AJUFE (extraído de texto do Prof. Leandro Paulsen, Curso Normas Gerais de Direito Tributário, 3º Módulo, Escola Superior de Administração Fazendária, 2013):

Somente os “diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado” podem ser responsabilizados, e não todo e qualquer sócio. Faz-se necessário, pois, que o sócio tenha exercido a direção ou a gerência da sociedade, com poder de gestão. Efetivamente, a responsabilização exige que as pessoas indicadas tenham praticado diretamente, ou tolerado, a prática do ato abusivo e ilegal quando em posição de influir para a sua não ocorrência. **Constitui prova para a configuração da responsabilidade o fato de o agente encontrar-se na direção da empresa na data do cumprimento da obrigação, devendo ter poderes de decisão quanto ao recolhimento do tributo.**

Tal conclusão me parece bastante coerente. **Se uma determinada pessoa física era diretora com poderes de gestão de uma pessoa jurídica na época da prática dos ilícitos, o que mais precisa ser provado para atribuição da responsabilidade nos termos do art. 135, inciso III?** Como entidade abstrata, a pessoa jurídica não pratica esses atos. Alguém com poderes de representação atua em seu nome. É mais do que evidente. Não se trata de uma mera presunção.” (Grifei)

Destarte, a verificação da subsunção dos fatos aos incisos III do artigo 135, no presente caso, envolve, pois, a apreciação das provas juntadas aos autos no sentido de aferir se o acusado era diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica.

Para isso, verifica-se que as condutas imputadas aos acusados encontra-se delineadas no Termo de Verificação Fiscal (fls. 382/425) e no Termo de Sujeição Passiva, que nos anos-calendário de 2012, 2013 e 2014, o Contribuinte praticou um planejamento tributário

abusivo, mediante a transferência de parte de suas receitas de comissões de financiamento de veículos para uma outra empresa do grupo econômico - SMAFF Locadora de Veículos Ltda., considerada pela Fiscalização como uma ficção societária dentro da estrutura operacional do grupo em razão dos fatos abaixo, que foram muito bem sintetizados pela DRJ. Confira-se:

- 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;

- 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 e 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 arca com 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 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;

- o procedimento de transferir receitas do Grupo Smaff (empresas tributadas pelo lucro real) para a Locadora (tributada pelo lucro presumido) permitiu a redução do lucro das empresas do Grupo. Por isso, foram os valores atribuídos à Locadora foram adicionados aos resultados do contribuinte, de modo a se tributarem as operações considerando um único empreendimento.

- tal procedimento foi adotado 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 Sr. Marcio Antônio Carlos Machado e tendo praticamente o mesmo quadro societário nas diversas empresas do grupo, e por ser a empresa com a maior relevância no recebimento das transferências realizadas pela Locadora (86% em 2014), indicando como solidárias as demais empresas do grupo.

- a multa de ofício foi duplicada, nos termos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, porque a Locadora foi criada única e exclusivamente com o intuito de evitar a tributação mais onerosa na empresa principal, obrigada à tributação - base no lucro real.

Retomando a análise das provas, percebe-se que, 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.

Também, em resposta ao Termo de Intimação contida no Termo de Diligência Fiscal nº 03 aponta no mesmo 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 da Locadora e eram distribuídos à medida que as concessionárias necessitavam dinheiro para pagamento de veículos e fornecedores”.

Todos os elementos acima citados e as provas juntadas aos autos pela Fiscalização, levam a conclusão 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, 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.

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 lançadas nos Autos de Infração.

Nesse espeque, o voto vencedor do Acórdão recorrido, analisou muito bem, ao assentar que “ (...) 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”. (Grifei)

O pressuposto para a incidência da norma do art. 135, III, do CTN é a prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato ou ao estatuto social pelo gestor ou gestores ou representante da empresa. Os fatos relacionados ao lançamento caracterizam infração às leis tributárias, na medida em que os sócios das pessoas jurídicas buscaram de forma dolosa benefícios tributários, mediante a constituição de nova pessoa jurídica para onde era transferida parte das receitas de outras empresas do grupo econômico, enquanto estas continuavam com os custos e despesas da atividade transferida

É evidente que as pessoas jurídicas não têm vida própria, senão pelo exercício de atividades de gestão pelos seus mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes. E, nessas condições, as pessoas nominadas como responsáveis tributários praticaram os atos de gestão para fraudulentamente reduzirem a carga tributária das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real (com aplicação da multa de ofício qualificada).

Neste escopo, entendo correto e aplicável o artigo 135, III do CTN, pelo poder de gerência demonstrado, o que, por si só, acarreta a responsabilidade solidária com os demais administradores, sendo evidente o interesse comum entre todos na condução da estrutura organizacional e na atuação do Grupo SMAFF com o objetivo de suprimir o pagamento dos tributos pela fraude no conhecimento das obrigações tributárias às autoridades fazendárias.

Conclusão

Ante ao acima exposto, voto no sentido de conhecer dos Recursos Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, para no mérito, **dar-lhe** provimento para reformar o Acórdão recorrido na matéria insurgida e **restabelecer a responsabilidade solidária** das pessoas físicas, Sr. Marcio Antônio Carlos Machado, Sra. Fernanda Accioly Carlos Machado

Farah, Sr. Marcelo Accioly Carlos Machado, Sr. Marcio Antônio Carlos Machado Júnior, por possuírem poderes de administração, como imputada no Termo de Sujeição Passiva, prevista no inciso III, do artigo 135, do CTN, quanto ao crédito tributário lançado nos presentes Autos de Infração.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos