



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10530.726214/2013-06
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-005.649 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de novembro de 2022
Recorrente CODICAL DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

MULTA DE OFÍCIO, CONFISCO. SÚMULA CARF Nº 2

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2009

DEDUÇÃO. CUSTOS. DESPESAS. COMPROVAÇÃO

Os custos e despesas contabilizados que não forem devidamente comprovados pelo contribuinte no curso de procedimento fiscal não devem ser deduzidos na base de cálculo do IRPJ.

SIMULAÇÃO. FRAUDE. CONLUÍO. MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

A multa de ofício, de 75 %, será duplicada no caso de fraude, suficientemente comprovada pela caracterização de simulação com a intenção de impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária das condições do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou de conluio praticado no mesmo desiderato

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. GLOSA DE DESPESAS. CSLL.

A glosa de despesas que não se revestem dos requisitos da legislação comercial e fiscal afeta o resultado do exercício e, conseqüentemente, a base de cálculo da CSLL.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - PIS E COFINS

Aplica-se às contribuições sociais reflexas, no que couber, o que foi decidido para a obrigação matriz, dada a íntima relação de causa e efeito que os une.

Decorrência direta da glosa de despesas de fretes e carretos acima discriminadas, temos a glosa dos correspondentes créditos de PIS e COFINS.

SUJEIÇÃO PASSIVA. Art. 135, III - DO CTN - NÃO CABIMENTO -

Para a imputação da responsabilidade tributária fundamentada no art. 135, III, do CTN, tem que estar demonstrado que a pessoa é sócio-gerente, e/ou administrador da sociedade empresária, bem como a prova cabal de que praticou atos em nome da sociedade com infração de lei, contrato social ou estatutos ou com excesso de poderes.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. Art. 124, I, do CTN. MATÉRIA INCONTROVERSA.

Não sendo objeto de Recurso Voluntário, torna-se incontroversa a matéria.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir a responsabilidade solidária atribuída aos sócios José Nilson Borges e Danilo Souza.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jeferson Teodorovicz - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Sérgio Magalhães Lima, Viviani Aparecida Bacchmi, Thais de Laurentiis Galkowicz e Efigênio de Freitas Junior (Presidente). Ausente o Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque.

Relatório

Trata-se de Recursos Voluntários (fls. 5144/5173 e fls. 5174/5185) interpostos pelos corresponsáveis contra Acórdão da DRJ que concedeu parcial provimento à pretensão impugnatória dos autuados.

Para síntese dos fatos, reproduzo em parte o relatório do Acórdão da DRJ:

Trata-se de auto de infração de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), de Programa de Integração Social (PIS), de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade (Cofins), referente ao ano calendário de 2009, com os lançamentos discriminados no quadro 1 a seguir (principal, multa e juros, calculados até 09.2013).

(...)

O **Contribuinte** tomou ciência do auto de Infração em 01/10/2013.(fls.3201).

O Responsável solidário **Danilo de Souza Borges** tomou ciência em 01/10/2013. (fls. 3202).

O Responsável solidário **José Nilson Borges** tomou ciência em 01/10/2013. (fls. 3203).

A Responsável solidário **Transportadora e Operadora Logística Miguelense** tomou ciência em 04/11/2013(fls. 3204).

A Responsável Solidária **Lisanny Souza Borges** tomou ciência em 01/10/2013 (fls. 3.205/3207).

Assim, a empresa foi autuada pelas seguintes condutas infracionais:

(...)

1.1 – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS – COMPROVAÇÃO INIDÔNEA DE DESPESAS

Contabilização de despesas com base em documentos inidôneos, conforme Termo de Verificação de fls. 33/60.

1.2 - DO PIS E DA COFINS

CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE

CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE NA APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO

Créditos descontados indevidamente na apuração da contribuição, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, anexo ao presente Auto de Infração.

1.3 – DA MULTA QUALIFICADA

A constituição formal e o uso da MIGUELENSE com o fim de reduzir os tributos devidos pelo Contribuinte CODICAL DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS evidencia a intencionalidade dos administradores. Este comportamento, tendente a impedir o conhecimento por parte da autoridade tributária federal da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e com reflexo na sua obrigação do pagamento de tributo, classificado como de sonegação fiscal pelo artigo 71 da Lei nº 4502, de 30 de novembro de 1964, implica lançamento tributário com multa de ofício duplicada, conforme determinado pelo § 1º, art. 44, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e o oferecimento de Representação Fiscal para Fins Penais, conforme Procedimento Administrativo Fiscal nº 10530.726.215/2013-42, com fulcro no inciso I, artigo 22, da Lei 8.137/90.

1.4 - DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Respondem solidariamente pelos tributos ora lançados, por terem agido com infração à lei, nos termos do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) os sócios administradores da CODICAL DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA, JOSE NILSON BORGES, CPF 059.844.675-34 e DANILO SOUZA BORGES, CPF 888.546.715-68, e a sócia administradora da TRANSPORTADORA E OPERADORA LOGÍSTICA MIGUELENSE LTDA, LISANNY SOUZA BORGES, CPF 001.956.605-01.

Devidamente cientificado, o contribuinte apresentou impugnação administrativa, alegando o seguinte: a) preliminarmente: a.1) nulidade do auto de infração por ausência de justa causa e inoccorrência de qualquer ilicitude na conduta do contribuinte; a.2) insuficiência de provas para sustentar a materialidade da infração suscitada; b) no mérito: b.1) insubsistência do auto de infração porque o planejamento tributário envolve operações lícitas, pois o contribuinte tem direito fundamental à organizar melhor suas atividades e negócios jurídicos da maneira mais conveniente, desde que lícitos; b.2) a empresa contratou a transportadora e operadora logística Miguelense Ltda, que sempre prestou serviços à primeira de forma idônea; b.3) que jamais houveram indícios ou elementos mínimos para autorizar a conclusão de que teria ocorrido fraude, simulação ou qualquer outra violação à legislação; b.4) que a operação contratual entre as partes está protegida pelo princípio da pacta sunt servanda; b.5) alega que o ônus da prova cabe a quem alega, e que o fisco não teria reunido provas suficientes a sustentar a autuação; b.6) junta documentos complementares para sustentar sua alegação (docs 04 a 06, anexos à impugnação); b.7) sustenta a regularidade das emissões de conhecimento de frete, não havendo qualquer indício de fraude ou simulação; b.8) sustenta também a regularidade dos pagamentos realizados à empresa contratada e da distribuição de lucros da empresa contratada, que poderiam ser observados nos documentos contábeis e fiscais juntados aos autos (recibos, extratos e escrituração contábil no livro diário); b.9) que o fato da filha do sócio da empresa autuada ser sócia da transportadora não necessariamente implica em fraude ou simulação; b.10) afasta a responsabilidade dos sócios autuados, pois nenhum teria agido com excesso de poderes ou violação à lei, contrato social ou estatutos; b.11) sustenta que houve violação ao princípio da razoabilidade e da vedação do efeito confisco, por não terem sido abatidos os créditos de PIS e COFINS, que foram estornados na contabilidade (livro razão – SPED – doc 12).

Ainda, observe-se que as responsáveis solidárias, Sra. LISANNY SOUZA BORGES e da TRANSPORTADORA E OPERADORA LOGISTICA MIGUELENSE LTDA,

também apresentaram impugnação administrativa com o objetivo de afastar a responsabilidade solidária, em homenagem ao princípio da verdade material.

O Acórdão da DRJ, no entanto, decidiu por considerar **procedente em parte a impugnação**, para manter o crédito tributário lançado, considerando **Danilo de Souza Borges, José Nilson Borges e Transportadora e Operadora Logística Miguelense** responsáveis tributários solidários, mas excluindo a Sra. **Lisanny de Souza Borges** da responsabilidade solidária, conforme assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

São improficuos os julgados administrativos trazidos pelo sujeito passivo, pois tais decisões não constituem normas complementares do Direito Tributário, já que foram proferidas por órgãos colegiados sem, entretanto, uma lei que lhes atribuisse eficácia normativa, na forma do art. 100, II, do Código Tributário Nacional.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões judiciais, com efeito *inter partes*, não podem ser aplicadas a outros casos.

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. AMPLA DEFESA. IMPUGNAÇÃO.

Os procedimentos da autoridade fiscalizadora têm natureza inquisitória não se sujeitando ao contraditório os atos lavrados nesta fase. Somente depois de lavrado o auto de infração e instalado o litígio administrativo é que se pode falar em obediência aos ditames do princípio do contraditório e da ampla defesa. Ademais, após a ciência do auto de infração, com o litígio instaurado entre o fisco e o contribuinte, a legislação concede na fase impugnatória, ampla oportunidade para apresentação documentos e razões de fato e de direito

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - COMPROVAÇÃO INIDÔNEA DE DESPESAS - INDEDUTIBILIDADE

Indedutíveis as despesas com fretes e carretos contabilizadas respaldadas com base em Conhecimento de Cargas inidôneos.

DILIGÊNCIA/PERÍCIA.

A realização de diligência/perícia não se presta à produção de provas que o sujeito passivo tinha o dever de trazer à colação junto com a peça impugnatória.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. GLOSA DE DESPESAS. CSLL.

A glosa de despesas que não se revestem dos requisitos da legislação comercial e fiscal afeta o resultado do exercício e, conseqüentemente, a base de cálculo da CSLL.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - PIS E COFINS

Aplica-se às contribuições sociais reflexas, no que couber, o que foi decidido para a obrigação matriz, dada a íntima relação de causa e efeito que os une.

Decorrência direta da glosa de despesas de fretes e carretos acima discriminadas, temos a glosa dos correspondentes créditos de PIS e COFINS.

SUJEIÇÃO PASSIVA. Art. 135, III, do CTN - CABIMENTO -

Comprovado que o sócio-gerente praticou atos em nome da sociedade com infração de lei, torna-se responsável pelos créditos tributários decorrentes.

SUJEIÇÃO PASSIVA. Art. 135, III - DO CTN - NÃO CABIMENTO -

Para a Imputação da responsabilidade tributária fundamentada no art. 135, III, do CTN, tem que está demonstrado que a pessoa é sócio- gerente, e/ou administrador da sociedade empresária, e prova de que praticou atos em nome da sociedade com infração de lei.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. Art. 124, I, do CTN.

CABIMENTO - As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal são solidariamente obrigadas em relação ao crédito tributário.

Irresignados, os corresponsáveis solidários (**CODICAL DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA, JOSÉ NILSON BORGES, DANILO SOUZA BORGES e TRANSPORTADORA E OPERADORA LOGÍSTICA MIGUELENSE LTDA**) apresentam seus respectivos Recursos Voluntários, onde basicamente repisam os argumentos já explorados nas impugnações administrativas, sustentando, em síntese: a) a legitimidade dos negócios e das operações (emissão de conhecimento de fretes, por exemplo) firmados entre as partes; b) a impossibilidade de responsabilização solidária; c) o respeito ao princípio da boa fé objetiva; d) a inaplicabilidade do art. 116 do CTN ao caso; e) o respeito ao princípio da verdade material; f) violação aos princípios da razoabilidade e ao efeito confisco.

Após, os autos foram encaminhados para o CARF, para apreciação e julgamento.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Jeferson Teodorovicz, Relator.

Os Recursos são tempestivos e preenchem os demais requisitos de admissibilidade, portanto deles tomo conhecimento.

A Contribuinte, CODICAL DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA., e os responsáveis José Nilson Borges e Danilo Souza Borges apresentam Recurso Voluntário conjunto em que alegam preliminarmente a nulidade do lançamento por ofensa ao contraditório e a ampla defesa, mormente em razão da não apresentação de os demonstrativos e os levantamentos quantitativos, que são meios de prova essenciais à materialidade da infração suscitada.

Tendo em vista que, nos termos dos arts. 10 e 59 do Decreto n. 70.235/72, a nulidade deve ser reconhecida caso o auto de infração desrespeite os requisitos essenciais para sua assinatura ou quando lavrado por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, importante verificar se algumas das hipóteses ocorreu no caso concreto.

Compulsando os autos, verifica-se que o TVF (e-fls 53-60), que acompanha o auto de infração, indica expressamente as razões para a atuação e a apuração de sua base de cálculo. Além disso, o auto de infração preenche os requisitos formais, conforme bem apontado pelo acórdão recorrido, **razão pela qual afasto a preliminar suscitada.**

No mérito, sustenta que o auto de infração acabou por violar de forma veemente os princípios constitucionais da legalidade tributária, da livre iniciativa, da livre concorrência e da autonomia da vontade, eis que baseado em mera suposição, sendo que, a empresa Recorrente celebrou negócio jurídico legítimo e lícito com a empresa Transportadora.

Neste aspecto, não se discute aqui se o contribuinte pode ou não planejar suas atividades da melhor forma eficiente possível ou segregá-las em busca de maior eficiência. Inclusive, sobre este tema, tenho artigo publicado na Revista Economic Analysis of Law Review, escrito em coautoria com Michell Przepiorka, em que já indicava:

A apresentação da jurisprudência administrativa realizada nas linhas anteriores comprova que há espaço para o planejamento tributário conhecido como segregação de atividades, desde que alguns cuidados sejam tomados: (i) controle contábil de estoques, receitas e despesas; (ii) atribuição de preços e atividades, que impliquem em alocação de receitas, em consonância com a prática do mercado; (iii) estruturas operacionais adequadas às atividades da empresa, ou seja, em consonância entre a realidade e o documentado; (iv) formalização de contrato de compartilhamento de despesas, em caso de as empresas dividirem estruturas ou funcionários (PRZEPIORKA, Michell; TEODOROVICZ, Jeferson. Segregação de atividades e Planejamento Tributário: análise de casos na experiência brasileira. *EALR*, V. 11, nº 3, p.113-129, Set-Dez, 2020)

Verifica-se do auto de infração que a fiscalização glosou as despesas e respectivos créditos relacionados a fretes e carretas, visto que estarem pautados em documentos inidôneos.

Observe-se que a contabilidade mantida em consonância com as disposições legais faz prova a favor do Contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis.

No caso do CTRC, por exemplo, que é documento essencial para comprovar a operação de frete, esse deve ser preenchido e confeccionado nos termos das normas legais, a fim de garantir sua idoneidade e respectiva compatibilidade com as notas fiscais relacionadas, o que não se verificou no caso concreto, como bem evidenciou a autoridade fiscalizadora.

Assim, não é verdade a alegação de que a fiscalização estaria amparada em meros indícios, mas sim no descasamento entre os documentos fiscais da contribuinte (inclusive CTRCs e notas fiscais) e os demais documentos que deveriam amparar as despesas:

Aqui deve restar claro que o ônus probatório inicial é do contribuinte quanto à efetiva existência das despesas incorridas, cabendo ao fisco então questionar sua existência. Isso porque, seria impossível demonstrar que algo não ocorreu (probatio diabolica), razão pela qual deve recair sobre o contribuinte a prova da ocorrência.

Sobre isso, lembro do acórdão n. 1201-005.473, de relatoria do conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque:

ASSUNTO:IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2000

DEDUÇÃO. CUSTOS. DESPESAS. COMPROVAÇÃO

Os custos e despesas contabilizados que não forem devidamente comprovados pelo contribuinte no curso de procedimento fiscal não devem ser deduzidos na base de cálculo do IRPJ.

VARIAÇÕES CAMBIAIS. VARIAÇÕES MONETÁRIAS. REGIMES DIFERENTES.

Devem ser reconhecidas pelo regime de competência as variações monetárias, tanto ativas, quanto passivas, relacionadas a direitos de crédito ou obrigações pactuadas pelo contribuinte decorrentes de índices ou coeficientes estabelecidos legal ou contratualmente (art. 375 do RIR/99). Contudo, variações cambiais provenientes de contratações em moeda estrangeira a partir de 1º de janeiro de 2000 devem ser reconhecidas pelo regime de Caixa (art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35/2011).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000

DILIGÊNCIA. NOVAS INFORMAÇÕES. FUNDAMENTO DA DECISÃO.

A adoção de novas informações trazidas aos autos por meio de diligência e manifestações do contribuinte no fundamento da decisão não implica mudança de fundamentação da exigência tributária e não provoca a sua nulidade.

RESCRIÇÃO INTERCORRENTE. SÚMULA CARF Nº 11.

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2000

IRPJ. CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo aspectos específicos a serem apreciados, aplica-se a mesma decisão a todos os tributos atingidos pelo fato analisado.

Assim, não tendo sido apresentados documentos que infirmassem as conclusões do TVF e da decisão recorrida, **entendo por correta a glosa realizada.**

Na mesma linha, e prosseguindo à análise do Termo de Verificação Fiscal (TVF), pode-se observar que realmente as condutas praticadas pelo autuado levam à constatação de que o mesmo agiu com dolo para atrair a qualificação da multa de ofício (nos termos do art. 44, par. 1º da Lei 9430/96), posto que presentes o preenchimento das hipóteses dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei n. 4.502/64:

Lei nº 9.430/96:

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.

Lei nº 4.502/64:

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

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

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

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

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Nesse aspecto, o Termo de Verificação Fiscal demonstrou claramente as condutas intencionais (com dolo) praticadas pelo contribuinte, conforme abaixo descrito:

A ausência nos CTCR's de informações obrigatórias e necessárias ao cálculo do valor do serviço prestado, aliada a ausência da planilha de medição, impossibilita ao Contribuinte assegurar que o valor cobrado corresponde de fato ao contratado.

Dentre os CTCR's apresentados, alguns (vide Anexo A) não informam as notas fiscais nem trazem informações relativas às mercadorias transportadas e seus valores mostram-se excessivamente elevados, quando comparados com os demais, a exemplo do CTCR nº 6273, de 04/12/2009, no valor de 54.700,00. Considerando que, em regra, o valor do serviço corresponde a 1% do valor das mercadorias, teríamos nesse caso mercadorias transportadas no valor de R\$ 5.470.000,00, o que nos parece muito improvável, considerando os valores constantes dos demais CTCR's. Lembramos que o Contribuinte, mediante Termo de Início do Procedimento Fiscal, foi intimado a correlacionar as notas fiscais com os CTCRs, porém não o fez. E nesses específicos casos não o fez por não existirem quaisquer notas fiscais que os amparem. Entretanto, os recibos de pagamento foram confeccionados. Patente o intuito de fraude.

Ademais, é de conhecimento amplo que a Contabilidade mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do Contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. Não nos restam dúvidas que o CTCR, a fim de fazer prova do quanto alegado pelo Contribuinte, necessita observar obrigatoriamente o que determina a legislação, sob pena de tornar-se inábil para comprovar a ocorrência do transporte das mercadorias e, por consequência, a ocorrência da despesa correlata. Como se auditar as despesas de frete e carretos se nem ao menos correlacionam as notas fiscais?

Outro ponto: é incompreensível que o Contribuinte contrate um serviço que lhe custe mais de três milhões de reais (R\$ 3.000.000,00) anuais e, sendo esse serviço função direta do volume da carga e da distância percorrida, não se exija da contratada uma planilha de medição/cálculo dos valores cobrados. É perfeitamente natural que o Contribuinte, na pessoa de seus sócios e na qualidade de empresários que são, busquem sempre as melhores condições de preço e pagamento pelos serviços tomados, de forma a garantir a perenidade de seu empreendimento. A ausência da planilha de medição, esclarecendo a formação do preço cobrado, assume relevância quando se leva em conta, mais uma vez, a ligação existente entre as empresas e os ganhos que o Contribuinte terá.

Outro ponto a se analisar diz respeito aos pagamentos realizados. De acordo com o Contribuinte e com a transportadora, o valor dos serviços prestados em 2009 totaliza R\$ 3.321.184,89. Alguns dos pagamentos diários ultrapassaram R\$ 50.000,00. Em que pesem as circunstâncias subjetivas e o fato de o Contribuinte, respeitado o regramento legal, exercer sua atividade mercantil de acordo com suas convicções, não nos parece minimamente razoável supor que transações desse porte fossem realizadas em espécie, à margem de instituições financeiras. Esse fato reforça a compreensão de que os serviços referentes ao CTCR's constantes do Anexo A, foram de fato simulados.

A situação engenhada pelo Contribuinte revela-se vantajosa, à medida que confecciona CTCR's sem amparo em notas fiscais, simulando despesas de fretes e, conseqüentemente, reduzindo seu lucro. Segundo essa ótica, o Contribuinte transfere seus lucros, sob o manto protetor das DESPESAS COM FRETES E CARRETOS, para tributar na empresa MIGUELENSE, optante do LUCRO PRESUMIDO. Melhor ainda se o Contribuinte assume as principais despesas da MIGUELENSE, visto que a essa não lhes aproveita.

Adentrando a contabilidade da empresa MIGUELENSE, constatamos retiradas de lucros, em 03/08/2009, no valor de R\$ 600.000,00, sendo R\$ 576.000,00 retirados pela Sra. Lisanny, filha do sócio majoritário da CODICAL e o restante pelas duas outras sócias.

Em nosso entendimento, resultou claro, que o Contribuinte dolosamente erodiu a base de cálculo de seus tributos transferindo valores para a empresa MIGUELENSE, que, igualmente estando sob sua "administração", retorna-lhe rendimentos supostamente legais, através da distribuição de lucros à sócia majoritária Lizanny Souza Borges.

É óbvio também que jamais houve transporte algum de mercadorias ao amparo dos CTCR's de valores mais elevados (Anexo A). Seus pagamentos foram ridiculamente simulados e enxertados na contabilidade. Ao se retirar os valores correspondentes a esses CTCR's da contabilidade, conclui-se que a empresa MIGUELENSE não teria caixa suficiente para transferir R\$ 600.000,00 de lucros em 03/08/2009, conforme demonstrado abaixo:

a)	Saldo Inicial da Conta Caixa em 01/01/2009:	R\$ 788.918,36	D
b)	Total dos lançamentos a débito (rec de serv prest) até 31/07/2009:	R\$ 1.839.045,00	D
c)	Valor dos CTCR's <u>glosados</u> (Anexo A) até 31/07/2009:	R\$ 1.468.847,09	D
d)	Saldo Devedor ajustado em 31/07/2009 (d=a+b-c):	R\$ 1.159.116,27	D
e)	Total dos lançamentos a crédito até 31/07/2009:	R\$ 1.304.842,45	C
f)	Saldo Final (CREDOR) da Conta Caixa em 31/07/2009 (f=d-e):	R\$ 145.726,18	C

Com efeito, reforça-se que o planejamento fiscal não necessariamente caracteriza o dolo apto a ensejar a qualificação da penalidade, mormente quando não há ocultação da prática

e da intenção final dos negócios levados a efeito, conforme bem decidido pela CSRF ao proferir o acórdão n. 9101-005.761, de relatoria do conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

MULTA DE OFÍCIO. INOCORRÊNCIA DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO. ABUSO DE DIREITO. FRAUDE À LEI. INSTITUTOS CIVIS. IMPOSSIBILIDADE DE QUALIFICAÇÃO DA MULTA.

Não havendo comprovação da ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, não se sustenta a qualificação da penalidade. Tanto o abuso de direito quanto a fraude à lei são institutos previstos na lei civil, com características próprias, mas não foram eleitos pelo legislador tributário como razão para qualificação da penalidade. Tratando-se de planejamento tributário, ainda que abusivo, não resta caracterizado o dolo apto a ensejar a qualificação da penalidade, mormente quando não há ocultação da prática e da intenção final dos negócios levados a efeito.

Contudo, esse certamente não é o caso em tela, conforme já extraído do próprio TVF, que bem descreveu as condutas e evidenciou a intencionalidade (dolo) do contribuinte para com as operações autuadas:

A constituição formal e o uso da MIGUELENSE com o fim de reduzir os tributos devidos pelo Contribuinte CODICAL DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS evidencia a intencionalidade dos administradores. Este comportamento, tendente a impedir o conhecimento por parte da autoridade tributária federal da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e com reflexo na sua obrigação do pagamento de tributo, classificado como de sonegação fiscal pelo artigo 71 da Lei nº 4502, de 30 de novembro de 1964, implica lançamento tributário com multa de ofício duplicada, conforme determinado pelo § 1º, art. 44, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e o oferecimento de Representação Fiscal para Fins Penais, conforme Procedimento Administrativo Fiscal nº 10530.726.215/2013-42, com fulcro no inciso I, artigo 2º, da Lei 8.137/90.

Portanto, deve ser mantida a qualificação da multa, por ter sido devidamente demonstrada a conduta intencional do contribuinte (dolo) em afastar (mediante fraude) a cobrança do tributo devido, atraindo os dispositivos legais dos arts. 71, 72 ou 73 da Lei 4502.

Ainda, exemplificativamente, mencione-se o Acórdão n. 93030-012.657 da CSRF/3ª Turma (processo n. 12571.720330/2014-33), que bem dispôs sobre o tema:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 31/01/2010 a 31/12/2013 SIMULAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. A multa de ofício, de 75 %, será duplicada no caso de fraude, suficientemente comprovada pela caracterização de simulação com a intenção de impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária das condições do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou de conluio praticado no mesmo desiderato.

No mesmo passo, cita-se o Acórdão n. 1302-003.482, da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção (proc. n. 10530.725244/2014-78), que já se manifestou sobre semelhante assunto, a saber:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

DESPESAS COM ALUGUEL E FRETES OPERAÇÕES DISSIMULADAS Se o conjunto de provas reunido pela fiscalização demonstra que foram simuladas as operações pelos quais a entidade alugou imóveis e contratou fretes de empresas do mesmo grupo econômico, estão sujeitas a glosa fiscal as importâncias registradas a título de despesas. MULTA QUALIFICADA. Comprovadas condutas e omissões dolosas do contribuinte no sentido que preconiza o artigo 72, da Lei 4.502/64, praticadas no sentido de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, com o único intuito de reduzir

a carga tributária, correta a qualificação da multa, nos termos definidos pela legislação

LANÇAMENTOS DECORRENTES - CSLL

O decidido para o lançamento de IRPJ estendese aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual e para os quais não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, I, DO CTN. INTERESSE COMUM. CABIMENTO. Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão do interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação principal, nos termos do art. 124, I, do CTN, quando demonstrado, mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, que o responsabilizado era o principal protagonista no planejamento tributário com a criação de empresas que geravam despesas, reduzindo a carga tributária.

Portanto, em conclusão, devidamente comprovado que, através de robusto e competente trabalho da fiscalização, as importâncias registradas a título de despesas não se sustentam na realidade fática, já que seria relativamente simples a sua comprovação (se fossem efetivamente idôneas), além da glosa fiscal, pelos fundamentos de fato e de direito acima expostos, deve ser mantida a qualificação da multa de ofício de 150%.

Ademais, passo à análise da responsabilidade solidária dos sócios.

Observe-se que, para a imputação da responsabilidade tributária fundamentada no art. 135, III, do CTN, tem que estar cabalmente demonstrado que a pessoa é sócio-gerente, e/ou administrador da sociedade empresária, e, além disso, de que há prova cabal (com descrição detalhada das condutas praticadas pelos mesmos) de que os sócios praticaram atos em nome da sociedade com infração de lei, contrato social ou estatutos ou com excesso de poderes.

O referido dispositivo exige que se indique quais os fatos ou atos praticados pelos responsáveis que contrariaram a lei ou os atos societários, conforme, inclusive, posicionei-me ao relatar o processo 16151.720061/2018-31, acórdão n. 1201-005.462, julgado por unanimidade:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO GERENTE. ARTIGO 135, III, DO CTN. NECESSIDADE DE PROVA DE QUE O SÓCIO OU EX-SÓCIO AGIU COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO À LEI.

Para que a Fiscalização possa promover a responsabilização solidária dos administradores da pessoa jurídica, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN, necessária se faz a prova cabal de que os mesmos agiram com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há que se falar em responsabilidade tributária do sócio ou ex-sócio.

Na ocasião, já destacava que, para que a Fiscalização possa promover a responsabilização solidária dos administradores da pessoa jurídica, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN, necessária se faz a prova cabal de que os mesmos agiram com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, consoante entendimento externado pelo STJ, nos seguintes precedentes:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. PRECEDENTES, VERIFICAÇÃO DA CONDIÇÃO DO SÓCIO NÃO CONSTANTE DOS AUTOS. SÚMULA Nº 07/STJ.(...)”

6. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. (negritei) Inexistência de responsabilidade do ex-sócio. (...) (STJ, 1ª Turma, REsp 327462/MG, de 04/10/2001, DJ de 18/02/2002, Rel. Min. José Delgado)”

“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SOCIEDADE ANÔNIMA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III. CTN. DIRETOR. AUSÊNCIA DE PROVA DE INFRAÇÃO À LEI OU ESTATUTO.(...)”

2. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente. (STJ, 1ª Seção, ERESP 100739/SP, DJ de 28/02/2000, Rel. Min. José Delgado)”

Essa prova é absolutamente indispensável, pois, nas palavras do Min. Ari Pargendler (REsp 100739/SP, de 19/11/1998, DJ de 01/02/1999), “(...) Quem está obrigado a recolher os tributos devidos é a própria pessoa jurídica; e, não obstante ela atue por intermédio de seu órgão, o sócio-gerente (ou diretor), a obrigação tributária é daquela, e não deste.

Observe-se que a descrição dos fatos que levariam à responsabilização solidária dos sócios constantes no TVF é absolutamente genérica, sem descrição cabal das condutas que efetivamente teriam originado a responsabilização solidária, nos termos do art. 135, III do CTN.

Por esse motivo, a meu ver, não estão cumpridos os pressupostos legais para imputação do art. 135, III, do CTN, aos responsáveis solidários José Nilson Borges e Danilo Souza Borges, posto que essa responsabilidade solidária deve ser excluída.

Ademais, no que tangencia à responsabilização da Transportadora Miguelense, pode-se acrescentar que a mesma, no recurso voluntário (e-fls.5174/5185), alegou: a) legitimidade dos negócios firmados entre as partes e que não houve fraude nas operações firmadas entre as partes; b) impossibilidade de responsabilização com base no art. 135, III, do CTN; c) que as partes agiram em consonância ao princípio da boa fé objetiva; d) que o Acórdão tenta infrutiferamente aplicar o art. 116, parágrafo único do CTN; e) que deve ser observado o princípio da verdade material para reconhecer a legitimidade das operações e; no pedido, requer tão somente o afastamento da responsabilidade atribuída.

Porém, não questiona justamente o ponto central para fundamentação de sua responsabilidade, isto é, o fato de que sua imputação ocorreu em face do art. 124, I, do CTN, conforme consta no Termo de Sujeição passiva solidária de e-fls. 3:

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

Face ao aqui exposto e também no Termo de Verificação Fiscal, conclui-se caracterizada a Responsabilidade Solidária nos termos do artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), haja vista restar claro o interesse comum dessas empresas no fato gerador, consubstanciado pela atuação complementar dentro da cadeia produtiva do “grupo”.

Ademais, em minha leitura, há claro interesse comum entre as duas empresas na composição do fato gerador, já que houve atuação complementar dentro da cadeia produtiva do “grupo”, o que, por sinal, não foi sequer enfrentado ou questionado na peça recursal. Nem há menção ou argumentos que busquem afastar a aplicação do art. 124, I, do CTN no Recurso Voluntário.

Assim, considerando que se torna incontroversa a matéria não impugnada, não há como se afastar a responsabilidade solidária no caso concreto.

Por fim, entendo que as alegações que ensejam o questionamento da constitucionalidade da multa aplicada não devem ser conhecidas, por força da Súmula CARF n. 2:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

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

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004 Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000 Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003 Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004 Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005

Ante todo o exposto, conheço do recurso voluntário para, no mérito, dar-lhe parcial provimento, apenas para excluir a responsabilidade solidária atribuída aos sócios José Nilson Borges e Danilo Souza Borges.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Jeferson Teodorovicz