



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.733824/2012-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-006.573 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de julho de 2023
Recorrente ANIRA VEÍCULOS LTDA EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

DESPESAS NECESSÁRIAS. NÃO COMPROVAÇÃO. GLOSA.

As despesas consideradas necessárias ou operacionais devem ser comprovadas pelo contribuinte com documentação hábil e idônea, sob pena de glosa

JUROS SOBRE MULTA. APLICABILIDADE. SÚMULA CARF 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

RESPONSABILIDADE. ARTIGO 135, III, DO CTN. NECESSIDADE DE INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDUTA.

O artigo 135, III, do CTN responsabiliza os administradores por atos por eles praticados em excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Para que se possa ter como caracterizada tal hipótese é imprescindível que a autoridade lançadora individualize a conduta praticada por cada administrador. Ausente tal identificação, por descrição insuficiente no auto de infração, é de ser excluída a responsabilidade.

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício.

É certo que o *cerne* decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela *coexistência* de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da *consunção* (ou da *absorção*) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ, em harmonia com o art. 6º, parágrafo único da Lei 7.689/88 e com o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DOLO. MULTA. 150%.

Em lançamento de ofício é devida multa qualificada de 150% calculada sobre a totalidade ou diferença do tributo que não foi pago ou recolhido quando demonstrada a presença de dolo na ação ou omissão do contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) por aplicação do art. 19-E da lei nº 10.522, de 2002, haja vista o empate na votação, dar provimento ao recurso para afastar a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas; (ii) Por maioria de votos, manter a qualificação da multa de ofício; vencido o Conselheiro Lucas Issa Halah; (iii) por unanimidade de votos, dar provimento integral aos recursos de todos os responsáveis solidários. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Claudio de Andrade Camerano.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah – Relator

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Ailton Neves da Silva (suplente convocado), Cláudio de Andrade Camerano, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Daniel Ribeiro Silva, Andre Luis Ulrich Pinto, Andre Severo Chaves e Lucas Issa Halah.

Fl. 3 do Acórdão n.º 1401-006.573 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10580.733824/2012-81

Relatório

Tratam-se de autos de infração de fls. 03/23 e 24/44 pretendendo a cobrança de IRPJ, CSLL, multa de ofício qualificada de 150% e multa isolada por insuficiência do recolhimento de estimativas, em consequência da glosa de despesas com prestação de serviços tomados pelo Contribuinte da empresa MC Assessoria.

Em apertada síntese, a autoridade fiscal autuante entendeu não comprovada a efetividade das despesas a partir de uma série de fatores, dentre os quais afirma eleger como mais relevante o fato de os serviços prestados não terem sido devidamente comprovados por meio de *relatórios de atividades*, requisito que considerou essencial para a dedução das despesas nas empresas optantes pelo Lucro Real.

A falta de prova da efetividade dos serviços prestados resultou da análise de uma série de fatores a partir dos quais a autoridade autuante inferiu a artificialidade da constituição da MC Assessoria, entendendo que teria sido motivada única e exclusivamente para redução da carga tributária, já que, dentre outros fatores que serão melhor listados a seguir, a MC Assessoria pertencia ao mesmo grupo econômico do Contribuinte, prestava serviços apenas a empresas do próprio grupo e encontrava-se no Lucro Presumido apresentando resultado efetivo superior ao das margens de presunção.

Entendendo ser simulada a constituição da MC Assessoria, abateu dos tributos apurados a partir da glosa de despesas da Contribuinte as quantias já pagas pela MC Assessoria pelo regime do Lucro Presumido, proporcionalmente ao valor dos serviços prestados.

1.1 DA AUTUAÇÃO

Os elementos principais apontados pela fiscalização para chegar a esta conclusão encontram-se bem listados pelo Acórdão Recorrido, e serão a seguir elencados, *exemplificativamente*:

- A MC Assessoria pertencia ao mesmo grupo econômico da Contribuinte Anira Veículos, prestando serviços somente a empresas do mesmo grupo econômico.
- 42 dos 46 funcionários com os quais a MC Assessoria *iniciou* suas atividades foram transferidos de outras empresas do próprio grupo, com pequena alteração salarial, da ordem de 4,85%.
- Os funcionários da MC Assessoria trabalham fisicamente nas dependências da Empresa Morena Veículos LTDA, que controla a Contribuinte Anira Veículos e tem sócios comuns com a MC Assessoria;
- A MC Assessoria está sediada fisicamente no endereço cadastral da Contribuinte Anira Veículos, funcionando em uma sala, sem haver responsável por sua gerência no local e sem contribuir para as despesas de energia e aluguel (apresenta ainda, contrato de cessão de uso sem ônus do

espaço físico referente ao imóvel localizado a Via Urbana, n.º 5.520, Centro Industrial de Aratu, Cia Sul, Simões Filho Bahia).

- A responsável pelo preenchimento da DIPJ é a supervisora contábil do grupo.
- A MC Assessoria não teria, portanto, estrutura suficiente para prestar os serviços aos quais se propunha.
- A MC Assessoria só prestara serviços às empresas do grupo com elevada margem de lucro.
- Considerou ainda que a Contribuinte teria transferido para a MC Assessoria apenas um funcionário cujos proventos após a transferência foram da ordem de 25 mil reais, mas a Anira teria pago para a MC Assessoria o montante de R\$ 686.603,44;
- As notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela MC Assessoria não conteriam descrição dos serviços prestados.

Das constatações acima listas, a fiscalização concluiu que a MC assessoria não existiria de fato, tendo sido constituída apenas para reduzir tributos e maximizar a distribuição de lucros, em atitude simulada (Art. 167 do Código Civil) inoponível ao Fisco (art. 109, 116, 118 e 149 do CTN).

Concluiu também que o expediente era utilizado para outras empresas do grupo, razão pela qual a auditoria fiscal procedeu à glosa de despesas apropriando os tributos já declarados e pagos pela MC Assessoria à contribuinte Anira Veículos e às demais empresas do grupo, proporcionalmente, conforme o quadro de fl. 61.

Vislumbrando dolo em cometer sonegação, fraude e conluio (Arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502) concluiu que, de acordo com artigo 44, inciso II, da lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996, com nova redação dada pela lei 11.488, de 15 de junho de 2007, a multa de ofício deveria ser qualificada, mormente por ter havido Sonegação, Fraude e Conluio praticados pelas empresas Anira Veículos Ltda, Morena Veículos Ltda, por meio de seus quotistas comuns e MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda.

Também apurou-se diferenças na apuração das estimativas como decorrência da alteração dos resultados fiscais apurada, sobre as quais imputou-se a multa isolada de 50% conforme disposto no art. 44 da Lei n.º 9.430/96, inciso II, b, com redação dada pelo art. 14 da Lei n.º 11.488/2007.

Foram também lavrados termos de sujeição passiva solidária em face dos 5 diretores da contribuinte Anira Veículos e de sua controladora, a Moreno Veículos, MODEZIL FERREIRA DE CERQUEIRA, FLORISBERTO FERREIRA DE CERQUEIRA, LUIZ JOSE PIMENTA, MODEZIL RODRIGUES FERREIRA E CERQUEIRA e MYLLENE RODRIGUES DE CERQUEIRA TELLES DE SOUZA, com base no art. 135, III do CTN, por terem sido os gestores das empresas, vistos como reesponsáveis por arquitetar a estrutura.

Cientificados, o Contribuinte (fls. 2.034/2.133) e os responsáveis solidários apresentaram impugnações autônomas, com as seguintes alegações cuja síntese transcrevo do Acórdão Recorrido.

1.2 DA IMPUGNAÇÃO DO CONTRIBUINTE

A impugnação do Contribuinte defendeu o seguinte:

- A nulidade do auto de infração por incompetência da autoridade autuante para desconsiderar a personalidade jurídica da MC Assessoria, por não haver lei regulamentadora do art. 116 prevendo procedimento para tanto;
- A estrutura de provimento de serviços de *back-office* por meio de uma central de custos compartilhados e central de compras seria lícita, válida e necessária em um ambiente de mercado com margens cada vez mais achatadas;
- O fato de uma das empresas do grupo “hospedar” a outra, provedora de serviços compartilhados, não é causa para a desconsideração;
- A decretação da desconsideração da personalidade jurídica da MC dependeria de regulamentação do art. 116, parágrafo único do CTN, sendo norma de eficácia limitada;
- Não poderia ser aplicada a lei civil no caso, e.g. os arts. 167 e 50 do Código Civil, já que seriam norma geral e já que o art. 167 somente poderia ser aplicado pela autoridade judicial, nos termos do art. 168 do C.C.
- A MC Assessoria não teria passado por fiscalização, deixando em aberto uma série de perguntas sobre sua existência e sobre a efetividade de sua estrutura, premissa de fundamentação da autuação;
- Deveria ter sido instaurado procedimento contra a própria MC Assessoria antes de se desconsiderar sua personalidade jurídica;
- Ao desconsiderar a personalidade jurídica da MC Assessoria para fins de IRPJ e CSLL, deveria ter feito o mesmo para fins de PIS, COFINS e Contribuições Sociais, além de também imputar às empresas do grupo as despesas com pessoal, fornecedores e todas as demais dedutíveis.
- A autuação não considerou os elementos do art. 299 do RIR/99;
- Afirma ainda ser natural que a prestação de serviços terceirizados à central de compartilhamento de custos do grupo se dê no próprio estabelecimento comercial da contratante;
- Anexa a contabilidade da MC (Doc. 05), documentos que formalizam as transações (Doc. 06) e relatório de auditoria da Ernst Young Terco atestando as

atividades desenvolvidas pela MC (Doc. 07), folha de pagamentos da MC com identificação da função exercida e mostrando não haver funcionários relacionados ao negócio central da Contribuinte;

- A MC chegou, em 2011, a ter 127 empregados, mostrando a expansão dos serviços prestados. Tem também contratos com inúmeros fornecedores de idoneidade notória;
- Distingue os contratos de prestação de serviços compartilhados dos contratos de rateio de despesas, sendo a MC uma prestadora de serviços compartilhados que visa, portanto, ao lucro;
- Sabe-se, sim, que os negócios jurídicos realizados entre empresas do mesmo grupo econômico sofrem, quanto às margens de lucro aplicáveis, o controle das normas de distribuição disfarçada de lucros "DDL", do art. 60 do Decreto-Lei n.º 1.598/77 e art. 464 do RIR/99, que exigem que tais transações sejam concretizadas em condições análogas às de mercado. Em nenhum momento, porém, as margens de lucro empregadas na prestação de serviços realizada pela MC Assessoria foram objeto de questionamento por parte da auditoria.
- A autoridade autuante compara os preços do serviços com o custo do funcionário transferido à MC, uma visão que não capta a ampliação dos serviços prestados e a agregação de margem de lucro típica dos Centros de Custos Compartilhados, em mesmo seus demais custos.
- A MC fatura para a Contribuinte montante que equivale a apenas 0,97% da receita bruta total daquela (demonstrativo de fls. 2.084), o que mostra a inverossimilhança da acusação fiscal, já que não seria plausível incorrer em tamanhos custos para benefício econômico tão pequeno.
- O art. 299 do RIR não autoriza a glosa genérica de despesas;
- Sobre a multa qualificada, não teria havido demonstração do dolo específico do contribuinte;
- Defendeu a impossibilidade de se exigir de juros de mora sobre a multa de ofício;
- Subsidiariamente, defendeu que a prevalecer o critério de rateio do IRPJ e CSLL pagos pela MC para abatimento do saldo devedor apurado pela Contribuinte, devem ser considerados os demais tributos federais apurados e confessados pela MC, como PIS, COFINS e Contribuições Sociais.
- Também Subsidiariamente, asseverou que deveriam ser rateadas entre os tomadores de serviços da MC as despesas dedutíveis por esta incorridas, já que, se era de fato inexistente como afirma a fiscalização, as despesas da MC, muitas das quais foram reconhecidas pela fiscalização (como a folha de salários) foram incorridas diretamente pelas tomadoras do grupo. Apresenta

cálculos adotando os mesmos critérios fiscais da planilha de fls. 2.114/2.219. Afirma que, se desconsidera-se a personalidade jurídica da MC Assessoria, os eventos contábeis nela registrados passam a dever ser reconhecidos nas empresas sob o véu levantado, após os devidos expurgos das receitas da MC, que então passam a ser consideradas receitas das próprias empresas tomadoras, como a contribuinte.

- Na mesma toada, afirma que o rateio das demais despesas implicaria a redução da Multa Isolada aplicada.
- De todo modo, afirma ser inexigível a multa isolada, pois, se ao final do exercício, apura-se base-de-cálculo inferior à adotada para o cálculo das estimativas, não há que se falar em IRPJ e CSLL devidos a título de estimativas, já que são mera antecipação.
- Ao final, protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas.

1.3 DAS IMPUGNAÇÕES DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS

Às fls. 3.810 a 3.917, 3.920 a 4.027, 4.030 a 4.139, 4.255 a 4.363 e 4.368 a 4.477, respectivamente, os Srs. Luiz José Pimenta, Modezil Rodrigues Ferreira e Cerqueira, Modezil Ferreira de Cerqueira, Florisberto Ferreira de Cerqueira e a Sra. Myllene Rodrigues de Cerqueira apresentaram impugnações aos autos de infração e aos termos de sujeição passiva solidária.

Contestam os autos de infração com os mesmos argumentos apresentados pela Anira Veículos Ltda, já mencionados neste relatório.

Quanto aos termos de sujeição passiva, alegam:

- A ilegitimidade passiva como devedor solidário, por ausência de demonstração de sua atuação pessoal nas circunstâncias de fato que embasaram a pretensão fiscal;
- A responsabilidade tributária do art. 135 do CTN é pessoal, consoante expressamente dispõe a norma, e é aquela imputada à pessoa por atos por ela praticados, comprovada e demonstradamente. A mera condição de membro da diretoria não fornece o liame subjetivo entre a conduta apontada como fraudulenta e a pessoa reputada responsável: imperiosa é (i) a descrição do protagonismo da pessoa responsabilizada no fato infracional; e também (ii) a demonstração, com provas e documentos idôneos, de que os fatos supostamente ilícitos tenham sido praticados pela imputada pessoa.
- A necessidade de descrição e comprovação das hipóteses do art. 135 do CTN é requisito reiteradamente exigido pela jurisprudência quanto à

responsabilização dos gestores, consoante julgados do CARF e do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, cujas ementas transcreve;

- Em momento algum aponta o Fisco dados ou subsídios que demonstrem a intenção da empresa autuada de se esvaír da imposição fiscal, muito menos qualquer contribuição do impugnante, via atos específicos de sua autoria, neste sentido. E a mera remissão a uma estrutura negocial, que, ademais, é padrão no mercado e paradigma de eficiência na gestão de grupos empresariais, não autoriza, *per se*, a caracterização de fraude;
- Há anos, o Sr. Modezil Ferreira de Cerqueira vem sofrendo de problemas de saúde que afetam o seu discernimento e impedem que exerça uma atividade profissional e afigura-se, por decisão do Exmo Juízo da 1ª Vara de Família e Sucessões da Comarca de Salvador, conforme documento de fl. 4.142, subtraído da sua plena capacidade civil, sendo representado pelo seu curador, que é seu filho Modezil Rodrigues Ferreira de Cerqueira. O impugnante está, portanto, há anos afastado do dia-a-dia das empresas de que é sócio, não podendo a ele ser imputado, em hipótese alguma, qualquer ato de cunho positivo ou negativo, praticado pelas empresas (esta alegação consta apenas da impugnação do Sr. Modezil Ferreira de Cerqueira - patriarca).

1.4 DO ACÓRDÃO RECORRIDO

O Acórdão Recorrido deu provimento parcial às Impugnações.

Sobre a nulidade, entendeu que a hipótese indicada pelo contribuinte não se amoldaria ao art. 59 do Decreto n.º 70.235/72, pois a autoridade autuante não seria incompetente. Alega também que a autoridade fiscal não desconsiderou a personalidade jurídica da MC Assessoria, nem fundamentou a autuação no art. 116 do CTN, efetuando apenas a glosa de despesas da Contribuinte por ter sido verificado que tal prestação de serviços não ocorreu de fato, haja vista que embora a MC Assessoria tenha sido formalmente constituída, ela não existiria de fato, sendo fruto de simulação engendrada pelo contribuinte.

Sobre o pedido de apresentação de novas provas, entendeu incabível à luz do art. 16, § 4º, do Decreto n.º 70.235/72.

Avançando sobre o mérito, entendeu que o contribuinte não teria conseguido comprovar a efetiva prestação de serviços da MC Assessoria e a efetiva existência desta. Não comprovou a prestação por meio de relatórios de atividades desenvolvidas, o que seria requisito essencial, sobretudo tratando-se de despesas com a contratação de empresas do mesmo grupo econômico.

Entendeu que os dispositivos do Código Civil que tratam da simulação podem ser aplicados pelas autoridades administrativas, sendo a simulação inclusive mencionada no art. 149, VII do CTN (adotado como fundamento legal da autuação) como hipótese autorizadora do lançamento de ofício, o que independe de prova direta, bastando a prova indireta que permita a *presunção hominis*. No caso, entendeu a autoridade julgadora *a quo* haver indícios suficientes para tanto.

Assim, entendendo também haver conduta engendradora em conluio para sonegar e fraudar, razão pela qual manteve a qualificação da multa, estabelecida no patamar de 150%.

Manteve a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício;

Deu, com isso, provimento parcial à Impugnação, para deferir e determinar que as despesas e custos da MC Assessoria que a própria autoridade fiscal reconheceu existentes fossem rateadas entre as empresas do grupo, contratantes da MC Assessoria, segundo os mesmos critérios adotados para fins de imputação do IRPJ e CSLL pagos, quais sejam, as despesas extraídas da DRE, implicando assim a reapuração do IRPJ e CSLL devidos, bem como a redução da multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativas.

Manteve a sujeição passiva solidária, entendendo suficiente a descrição contida no Termo de Verificação Fiscal e nos Termos de Solidariedade Passiva, que imputou aos diretores a prática de atos simulados para obtenção de vantagem fiscal ilícita com base no art. 135, III do CTN.

Especificamente sobre o responsável Sr. Modezil Ferreira de Cerqueira, entendeu que a incapacidade civil não afastaria sua responsabilidade, bem como que, quando dos fatos, não se encontrava ainda interditado.

Cientificados, Contribuinte e Responsáveis apresentaram Recurso Voluntário em peças autônomas, em síntese reiterando as razões já expostas em suas Impugnações.

Voto Vencido

Conselheiro Lucas Issa Halah, Relator.

2 - Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do art. 2º da Portaria MF nº 343/2015 (Regimento Interno do CARF).

No mais, o Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

3 – Preliminares

3.1 – NULIDADE

Os Recorrentes arguem ser vedado à administração tributária proceder à desconsideração da personalidade jurídica da MC Assessoria, seja por incompetência (por considerar tratar-se de prerrogativa da autoridade judicial), seja por entender que a prática dependeria de regulamentação do artigo 116 do CTN.

O Acórdão Recorrido, por sua vez, defendeu que não teria havido a desconsideração da personalidade jurídica da MC Assessoria, mas a mera glosa de despesas para a qual a suposta artificialidade da constituição da MC Assessoria teria corroborado, configurando mais um elemento para se concluir não terem sido efetivas as despesas da Contribuinte.

In casu, não houve uma mera glosa de despesas, mas a glosa associada à requalificação jurídica dos atos e fatos considerados simulados. Por isso a autoridade fiscal deduziu dos tributos apurados no lançamento o IRPJ e a CSLL pagos pela MC Assessoria sob o regime do Lucro Presumido. Na mesma linha, caso tivesse havido mera glosa de despesas, seria descabido o entendimento tomado pelo Acórdão Recorrido, que permitiu a dedução, pela Contribuinte, dos custos e despesas incorridos pela MC Assessoria, como se ao contribuinte pertencessem.

Ambas as posturas decorrem não da glosa propriamente dita, mas da desconsideração, para fins fiscais, da estrutura adotada e entendida como simulada.

Trata-se, no entanto, de faculdade legalmente autorizada pelos arts. 149, VII do CTN e pelo art. 167 do Código Civil, razão pela qual não vislumbro a nulidade apontada.

4 – Mérito

4.1 – A GLOSA DE DESPESAS OU A RECLASSIFICAÇÃO DE ATOS E FATOS

A autoridade fiscal autuante entendeu não comprovada a efetividade das despesas, pois, dentre outros elementos, julgou que a comprovação dependeria da apresentação de relatórios de atividades, requisito que considerou essencial para a dedução das despesas com a contratação de empresa do mesmo grupo econômico do Contribuinte tomador.

A falta dessa prova foi analisada juntamente com uma série de fatores a partir dos quais a autoridade autuante inferiu a artificialidade da constituição da MC Assessoria, entendendo que teria sido motivada única e exclusivamente para redução da carga tributária.

Tratam-se portanto de duas ordens de razões adotadas pela autoridade autuante para a lavratura dos autos de infração, com consequências jurídicas distintas inclusive no que tange à distribuição do ônus da prova.

A *segregação operacional e societária das fontes produtoras* (“split strategy”) é prática pela qual uma entidade empresarial é segmentada em mais de uma pessoa jurídica para que cada uma explore individualmente atividades segregadas. Usualmente agregam-se atividades-meio anteriormente desempenhadas pela pessoa jurídica que, ao final da segregação concentra apenas as atividades-fim, mantendo-se relações societárias entre as pessoas jurídicas segregadas muitas vezes por empresa *holding* e outras vezes simplesmente pela identidade de sócios.

A reestruturação pode visar ao alcance de diversos objetivos, como a obtenção de ganhos de eficiência, aprimoramento gerencial, e também a economia tributária, sendo comum que a segregação permita a opção pelo Lucro Presumido de uma ou mais empresas do grupo.

No caso em questão, a autoridade autuante taxou de simulada a reestruturação empresarial, promovendo não a mera glosa de despesas do Contribuinte, mas a apuração consolidada do resultado tributável do Contribuinte e da MC Assessoria, com a consequente imposição da Multa Qualificada e da lavratura dos Termos de Responsabilização Passiva Solidária.

Ocorre que a segregação de atividades nem sempre é ilegítima, como consignou com maestria o Conselheiro Luís Flávio Neto ao relatar o Acórdão n.º 9101-002.397.

As liberdades econômicas asseguradas pela Constituição Federal atribuem ao contribuinte um espaço de livre escolha dentre as formas não vedadas por Lei. O Legislador, por sua vez, regido pelo princípio da legalidade exerce sua competência elegendo os fatos geradores indicativos de capacidade contributiva para que o Estado participe dos resultados econômicos de seus jurisdicionados.

Tanto no Brasil quanto no Exterior, normas gerais e normas específicas são editadas para evitar planejamentos tributários não admitidos. Sob o ordenamento jurídico brasileiro atual, tal decisão deve ser manifestada por Lei, devendo, sua aplicação, ocorrer avaliando-se as liberdades econômicas potencialmente restringidas pela vedação, e a existência de decisão clara do legislador pela vedação de tais liberdades por meio da tributação.

Emana da Livre Iniciativa — fundamento da ordem econômica conforme preconiza o art. 170 da Constituição Federal — a autonomia negocial e a liberdade contratual dos particulares, que podem ser disciplinadas pelo legislador, desde que a regulamentação não as elimine.

Diferentemente do que ocorreria caso se tratasse de segregação de atividades entre empresas do Simples Nacional, por exemplo, não se vislumbra no caso em questão lei que neutraliza ou limita a eficácia dos efeitos da reorganização patrimonial implementada pelo grupo ao qual pertence o Contribuinte.

Por determinação constitucional (art. 146), compete ao legislador definir claramente os limites de intervenção do Estado na liberdade de auto-organização dos

contribuinte, sob os parâmetros do princípio da legalidade em matéria tributária (art. 5º e art. 150, I, da Constituição), e das normas de Direito econômico presentes no Texto Constitucional (art. 170 e ss. da Constituição).

O silêncio do legislador, por conseguinte, é eloquente no sentido de admitir o planejamento tributário sem deixar de combater os atos simulados e as fraudes cometidos dolosamente visando à evasão tributária, inexistindo no ordenamento qualquer norma que permita a desconsideração de reorganizações societárias e patrimoniais motivadas por propósitos exclusiva ou primordialmente tributários. O legislador complementar prescreveu forma de reação à fraude, simulação e dolo visando à evasão tributária (CTN, art. 149, VII), carecendo de regulamentação o procedimento especial exigido para as situações de dissimulação (art. 116, parágrafo único do CTN), bem como para reação a planejamentos tributários específicos.

Tratando-se da simulação, muito embora pudesse atribuir definição distinta da prevista pelo Direito privado (leitura combinada dos artigos 109 e 110 do CTN) o legislador tributário atuou fazendo remissão normativa tácita e assim encampando o conceito de simulação adotado pelo Direito privado, que sob a égide do Código Civil de 2002 encontra-se disciplinada no art. 167, a partir do qual (em contraposição ao Código Civil de 1916) a simulação deixou de ser aferida a partir do elemento subjetivo do agente, sendo aferida a partir de um critério objetivo de validade do negócio. Vejamos:

“Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.”

Na seara tributária, a simulação referida pelo art. 149, VII do CTN é portanto a prática de atos existentes apenas formalmente no mundo jurídico, mas inexistente no mundo dos fatos, praticados tal qual os foram visando à sonegação. Combate-se, portanto, não a adoção de estruturas ineficientes ou atípicas, mas o ato doloso de evasão tributária, sendo irrelevante a existência de razões ou efeitos extratributários.

Interessa também ao caso em questão distinguirmos a simulação dos negócios jurídicos (em que não se põe em dúvida a personalidade jurídica das pessoas envolvidas, mas dos negócios por elas praticados) da simulação da pessoa jurídica. Esta última é de verificação residual, já que a pessoa jurídica é ficção jurídica voltada à segregação de um centro de imputação de direitos e obrigações autônomo em relação aos sócios, sendo questão mais de direito do que de fato.

Mesmo que sejam reais e existentes, atos de transmissão de bens e direitos podem ser inoponíveis às autoridades tributárias se praticados para ocultar da fiscalização os atos

subjacentes distintos realmente praticados. Verificado que a segregação das fontes produtoras de fato não existiu, sujeita-se o contribuinte ao lançamento desconsiderando-se a segregação e a atribuição fictícia de receitas.

A verificação da realidade subjacente aos atos praticados dependerá de uma análise casuística, dependente das atividades alegadamente desempenhadas por cada empresa e da correspondente estrutura operacional demandada em cada atividade.

Luís Flávio Neto elenca no Acórdão n.º 9101-002.397 uma lista de elementos que considera determinantes e relevantes para a análise concreta, ressaltando que a relevância de cada fator dependerá do particular contexto de cada caso específico. Vale a pena transcrevê-la:

“A. ESTRUTURA NEGOCIAL

Assunção de efetiva responsabilidade pela atividade alegadamente desenvolvida. Gastos com folha de pagamento, com a manutenção da estrutura básica ou aquisição de insumos para as atividades específicas de uma das empresas, suportados aleatoriamente por outras empresas do grupo, **na ausência de justificativa plausível**, podem evidenciar, de forma determinante, confusão das unidades segregadas e simulação.

Assunção, pela pessoa jurídica segregada, dos riscos e das benesses sobre os ativos recebidos como contribuição ao capital social. Na reestruturação societária em análise, pode haver a contribuição de parcela do patrimônio outrora concentrado em uma pessoa jurídica, para a composição do capital social da pessoa jurídica que conduzirá a atividade segregada. Caso se declare ter transferido ativos a essa nova empresa para a integralização de seu capital, é plausível que esta assuma a responsabilidade, o risco e as benesses geradas por tais ativos.

Coerência negocial. É natural que operações que não apresentem, ao menos de forma aparente, coerência com os padrões normais de gestão, demandem certa atenção. Não se pode, contudo, punir fiscalmente um particular por adotar uma estrutura ineficiente ou com padrões não ortodoxos. Por essa razão, geralmente esse fator apresentar-se como não determinante ou mesmo irrelevante.

Prática de preços de mercado entre as partes segregadas. A manipulação dos preços praticados entre partes relacionadas pode ser uma evidência contundente quanto ao dolo da evasão de tributos. Além de poder atrair legislação própria para a regência de certos casos, como os de distribuição disfarçada de lucros, esse fator esse elemento também pode ser relevante para a evidenciar a vícios de segregação de atividades societárias. Assim, como os demais, contudo, pode ser relativizado: da mesma forma que a prática de preços de mercado não é, por si só, fator suficiente para legitimar as operações, a prática de preços menores que o de mercado também não conduz necessariamente a vícios no negócio jurídico.

B. ESTRUTURA FINANCEIRA E CONTÁBIL

Confusão de titularidade dos recebíveis e dos passivos, capaz de evidenciar ausência de autonomia das partes e a unidade de empresas apenas formalmente segmentadas. A utilização injustificada e indiscriminada de contas bancárias centralizadas e outras sistemáticas de compensação financeira para o recebimento de receitas e o cumprimento de obrigações, mantidas por empresas do grupo empresarial diferentes daquela a que são imputadas para fins tributários, corresponde a uma evidência contundente. Certamente empréstimos entre empresas do mesmo grupo empresarial, respeitados os ditames legais, são lícitos. O que evidencia a simulação da segregação societária é a confusão e o descontrole financeiro entre as unidades supostamente segmentadas da entidade empresarial, que deve manter a assunção dos riscos e as benesses do negócio;

Informes financeiros devidamente formalizados. A contabilidade é instrumento hábil para descrever as mutações patrimoniais das empresas segregadas. Informes financeiros devidamente formalizados vinculam tanto o fisco como o contribuinte a assumir o ônus de provar que a realidade dos fatos é diversa daquela retratada pela contabilidade. As demonstrações contábeis, portanto, representam valioso instrumento para se aferir a existência de entidades segregadas.

Há casos em que os vícios presentes na contabilidade tornam os informes financeiros imprestáveis, ou mesmo em que estes não foram escriturados, o que não conduz necessariamente à presunção de fraude. Inexistente esse importante meio probatório, outros meios de prova podem ser utilizados para evidenciar a realidade dos fatos. Certamente haveria ensejo ao arbitramento dos lucros, mas se este deve ser realizado de forma segregada ou aglutinada dependerá de outros fatores presentes no caso.

Caso a fiscalização demonstre ter a contabilidade sido utilizada para simular uma determinada situação fática, o repertório probatório necessário para tanto possivelmente será suficiente para que a segregação fictamente alegada se torne inoponível.

C. ESTRUTURA FÍSICA E OPERACIONAL.

Localização contígua das empresas. A adoção de endereços contíguos não conduz à presunção de irregularidades. A depender da dimensão da estrutura física de uma das empresas do grupo empresarial, pode ser plausível que a pessoa jurídica segregada utilize parte desta e, assim, ser justificável a manutenção de endereços contíguos. Outras evidências devem ser verificadas, a fim de que se possa aferir se há confusão entre as empresas.

Estrutura operacional capaz de suprir toda a demanda da fonte produtora dos rendimentos: A aparente incompatibilidade da estrutura da empresa segregada com as receitas que lhe são atribuídas é um fator relevante e que suscita maiores cuidados. A partir daí, a fiscalização deve aprofundar a análise do caso concreto, de forma a corroborar com mais evidências quanto à validade ou a inoponibilidade da alegada segregação. Contudo, a relevância dessa evidência pode ser relativizada, pois não se pode deixar de cogitar hipóteses em que a segregação de atividades se justifica pela exploração de método comercial

inovador, mais enxuto e eficiente, com a adoção, por exemplo, do modelo da terceirização de etapas produtivas.

Centralização de atividades administrativas. A centralização de departamentos administrativos, como um mesmo departamento de contas a pagar e a receber para diversas empresas ou um contrato único com empresas de cartão de crédito, pode ser indício de manutenção de uma unidade não segregada. No entanto, a questão demanda a investigação de outros aspectos, pois a existência de estrutura operacional compartilhada entre as empresas do grupo empresarial, com contrato de rateio de despesas (*Cost Sharing*), é sabidamente legítimo no Direito brasileiro.

Existência de operações realizadas fora do grupo empresarial: A segregação de atividades desenvolvidas *interna corporis* não impede que as empresas segregadas também desenvolvam as suas atividades em benefício de unidades do mesmo grupo empresarial. A obtenção de receitas por operações realizadas com agentes estranhos ao grupo econômico pode, contudo, evidenciar efetiva exploração do mercado pela empresa segregada e, assim, afastar suspeitas de simulação da exploração econômica da atividade empresarial.

Inexistência dos estabelecimentos declarados ao fisco. Nos ramos que pressupõem a condução de atividades em estabelecimentos físicos, a inexistência de fato dos estabelecimentos declarados formalmente corresponde a evidência contundente de simulação da condução de tais atividades pela empresa em questão.”

No caso em questão, o contribuinte apresentou justificativas com respaldo documental suficiente para ilidir a acusação de simulação, dentre as quais ressaltou tanto a explicação verossímil do modelo de negócio adotado, quanto o laudo elaborado pela Ernst Young & Terco sobre a rede de contratos celebrados pela MC Assessoria, tanto na qualidade de contratante quanto de contratada. Diversas das ilações da autoridade autuante calcaram-se em presunções *hominis* sem a densidade necessária para concluir-se pela simulação. Nesse sentido, pertinentes as considerações feitas pelo Voto Vencedor da lavra do Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, proferido no Acórdão nº 1201-002.249, que tratava das despesas com a contratação de serviços da MC Assessoria por outra empresa do grupo, a Norauto Caminhões LTDA, cujas razões adoto e transcrevo a seguir:

“Simulação

Em primeiro lugar, vale assinalar que restou demonstrado que MC Assessoria tem como objeto social a gestão e assessoria empresarial, tendo sido constituída justamente para prestar serviços administrativos em geral (contabilidade, informática, escritório etc.), *backoffice* e central de compras às demais empresas do Grupo MC, sem prejuízo de prestar serviços também a terceiros.

Em face da necessidade de centralizar gerencialmente as *atividades meio*, até então exercidas de forma diversificada e sem controle de gestão rigoroso nas 22 empresas do grupo e também mediante "terceirização", foi decidido, na linha do

que adota o mercado, concentrar tais atividades em uma única empresa do grupo, unificando, assim, não somente a gestão, mas também os padrões de qualidade e sem perder de vista a potencial otimização de custos operacionais e tributários.

Os documentos contábeis da MC Assessoria, os negócios por ela celebrados, a relação de fornecedores e clientes e o laudo apresentado na defesa, segundo penso, ratificam não só a existência da empresa, mas principalmente sua atuação ativa no mercado, ainda que domiciliada em sala no mesmo endereço e local de outra empresa vinculada.

O compartilhamento de custos dentro de um mesmo grupo, na verdade, constitui prática permitida e usual, não havendo qualquer problema quanto à sua adoção.

Também a cessão do espaço, dentro de uma segregação clara de atividade e função, não desqualifica a existência da pessoa jurídica.

Ressalta-se que a transferência ou alocação de funcionários para iniciar a operação é natural. A partir do momento que atividades não preponderantes passam a ser concentradas como atividades fim em pessoa jurídica autônoma, é decorrência lógica a reestruturação do quadro de funcionários.

Também o compartilhamento de uso de um ou mais funcionários ou equipe para cumprir algo pontual ou tarefa específica não constitui indício contundente ou prova de abuso ou simulação.

Pelo contrário, nesse caso concreto, restou demonstrado que a própria MC Assessoria teve um crescimento na folha em todos os anos e evolução de faturamento no período objeto dos Autos.

A contratação de funcionários ocorria mediante anúncios diretos em seu nome. Havia controle de ponto, cartão, e-mails próprios que atestam haver uma estrutura organizada própria. Ao contrário do que sustenta a decisão de piso, a contabilidade indica não só gastos com pessoal, mas outras despesas que estão em consonância ao objeto social explorado.

Há registro de receitas auferidas pela MC por serviços prestados a clientes independentes, isto é, empresas fora do grupo MC.

A MC Assessoria possui ativos próprios, tendo sido, aliás, contratada por instituições financeiras para atuar como correspondente financeiro, atividade esta sujeita a controle rigoroso e que pressupõe pessoalidade da parte.

Outro fato que chama atenção é o de que a Recorrente anexou na defesa laudo contábil (fls. 2.811/2.875)¹ que detalha as atividades da empresa MC Assessoria, analisa a quantidade e função dos funcionários ao longo dos anos e identifica toda a mutação patrimonial da empresa no período.

Esse documento, do qual não há notícias de que tenha sido de fato apreciado, somado aos demais elementos probatórios trazidos pela Recorrente na sua

¹ No caso presente, de fls. 2203/2267

defesa, comprova que a dita empresa simulada (MC Assessoria) não apenas desempenhava funções compatíveis àquelas demonstradas nos Contratos firmados com as empresas do grupo, como também manteve relação comercial com outras empresas, adquiriu materiais compatíveis a estas atividades e remunerou funcionários assim alocados.

Nesse contexto, penso que os "indícios" trazidos na peça acusatória não se sustentam diante das provas juntadas pelo Recorrente acerca da existência e operação na MC Assessoria.

Ora, não é porque as partes não lograram êxito na comprovação da composição dos valores e dos critérios objetivos efetivos do rateio que a operação é simulada.

A falta de comprovação do dispêndio, na hipótese como esta, é passível de glosa nos termos do artigo 299 do RIR/99, mas daí a afirmar que a prestação dos serviços foi simulada por ser a MC mera *empresa de papel* entendo existir um abismo.

E nem se diga que o ordenamento jurídico vigente permite ao fisco desqualificar atos em razão exclusivamente de economia tributária.

Esta tese não tem amparo e, inclusive, foi afastada com a rejeição do artigo 14 da Medida Provisória n. 66/2021, que não possui eficácia em razão de sua não conversão em lei.

Feitas essas considerações, afasto a caracterização de simulação.”

Adiciono às razões expostas pelo voto acima transcrito, integralmente aplicáveis ao caso ora sob debate, a inverossimilhança da versão fiscal de que os sócios e diretores da Contribuinte constituiriam formalmente a MC Assessoria, para a ela “alocar” de maneira simulada *apenas 0,97% de das receitas totais* do Contribuinte.

Assim, o Contribuinte foi exitoso em produzir provas acerca da existência da MC Assessoria de maneira suficiente a afastar a acusação.

A despeito disso, não trouxe aos autos um elemento sequer visando a comprovar *de maneira direta* que, na prática, os serviços contratados teriam sido pagos. Não há nos autos qualquer relatório ou troca de e-mails demonstrando as tratativas quotidianas entre a Contribuinte e a MC Assessoria que pudesse confirmar que a efetividade da prestação dos serviços, em especial, não há nos autos sequer um extrato bancário demonstrando o pagamento pelos serviços contabilizados como despesas, comprovando assim que teriam sido efetivamente incorridas.

Portanto, ilidida a simulação, entendo que a prova produzida pela defesa pecou ao tentar demonstrar o preenchimento dos requisitos de dedutibilidade do artigo 299 do RIR/99 (art. 47 da Lei nº 4.506/64).

4.1.1 – Qualificação da Multa de Ofício

A multa qualificada no patamar de 150% é resultado da duplicação da multa regulamentar, na forma preconizada pelo art. 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96.

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

§ 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.(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)”

Na época de *parte* dos fatos geradores, a previsão legal encontrava-se no inciso II do artigo 44 da mesma Lei nº 9.430/96, de conteúdo equivalente.

A qualificação da multa pode decorrer das condutas de sonegação ou de fraude praticadas pelo sujeito passivo, na forma definida pelos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, a seguir transcritos:

“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 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.

Transcrevendo os três artigos acima, a autoridade fiscal entendeu verificadas as hipóteses legais autorizadas da qualificação, asseverando que a conduta intencional de criar operações sem substância econômica a não ser elidir tributos — por meio do aumento artificial das despesas da Contribuinte e tributação desses recursos em pessoa jurídica tributada pelo Lucro Presumido com margem real superior às margens presumidas — implicaria fraude, sonegação e conluio.

Ocorre que o Termo de Verificação fiscal não indicou quais das condutas seriam subsumíveis a cada um dos dispositivos acima transcritos.

Tratam-se de práticas distintas que exigem a constatação do dolo *específico*, por isso, deve a fiscalização fundamentar a qualificação apontando quais os atos e fatos verificados nos quais vislumbrou o inquestionável intento doloso do contribuinte.

Vale a pena transcrever o excerto no qual a qualificação da multa é fundamentada, após o qual a fiscalização passa a apenas transcrever os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64:

Esta conduta intencional de criar operações sem qualquer substância econômica ou propósito negocial, a não ser o de elidir tributos, aumentou as despesas operacionais da Anira Veículos Ltda, reduzindo sensivelmente o valor tributo a recolher, mediante comportamento doloso, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, bem como alteração das características fundamentais do fato gerador, qual seja, o lucro tributável.

Entendo haver nulidade parcial do Auto de Infração, decorrente da ausência de especificidade na imputação das condutas que juridicamente ensejam a qualificação da multa de ofício.

A autuação foi, neste ponto, genérica, deixando de adimplir com seu ônus imposto pelo artigo 142 do CTN e pelo artigo 10º, IV do Decreto nº 70.235/72. Deixou de qualificar juridicamente as condutas analisadas demonstrando sua adequada subsunção a cada um dos dispositivos normativos nos quais encontram-se definidas as práticas autorizadas da qualificação, quais sejam, os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

A maneira como a autuação foi lavrada, inclusive, causa o cerceamento objetivo do direito de defesa, pois provoca indubitável dificuldade do contribuinte e responsáveis de promoverem a adequada defesa técnica, na medida em que não têm da autoridade autuante a precisa qualificação jurídica dos atos vistos como ensejadores da qualificação da penalidade, o

que os obriga a desferir golpes para todos os lados na expectativa de atingir o ponto fulcral não especificado pela autoridade autuante.

De todo modo, por aplicação do art. 59, §3º do Decreto nº 70.235/72, penso que a autuação não logrou êxito em apontar atos e fatos dos quais fosse possível vislumbrar o intento doloso específico cometer sonegação ou fraude.

A simples constatação de ausência de comprovação suficiente da efetividade das despesas não autoriza automaticamente a qualificação da multa de ofício, que deve ser calcada na verificação concreta do intento doloso específico.

Exigindo demonstração do dolo específico, o CARF tem entendimentos sumulados pelos quais a simples omissão de receitas, hipótese de incidência tributária sempre acompanhada do descompasso entre a realidade, a escrituração e as declarações fiscais do contribuinte — seja na omissão decorrente de presunção legal, na aferida por presunção direta, ou na decorrente da escrituração de receitas não declaradas —, não basta à qualificação da multa. Vejamos:

“Súmula CARF nº 14

Aprovada pelo Pleno em 2006

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

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009

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. (**Vinculante**, conforme [Portaria MF nº 383](#), de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).”

Nesse sentido, acertadas as considerações do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, na parte em que seu voto foi vencedor no Acórdão nº 9101-005.366, de 2021:

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. REITERAÇÃO. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS PRÓPRIOS PARA A MOTIVAÇÃO DA DUPLICAÇÃO DA PENA.

CONJECTURA SOBRE A PRÓPRIA INFRAÇÃO. INADIMPLEMENTO FISCAL E DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES. SÚMULA CARF Nº 25. AFASTAMENTO.

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.*

A presunção de omissão de receitas traduz-se em inadimplemento tributário (descumprimento de obrigação principal e acessória), não podendo ser revestida, automática e objetivamente, de *ocultação* de fato jurídico tributário ou *impedimento e retardamento* da sua apuração pela Fiscalização.

Os fundamentos para a qualificação da multa de ofício de que a infração ocorreu reiteradamente, em diversos períodos de apuração é uma mera *conjectura* sobre a própria infração de omissão de receitas, procedidas pela adoção de prisma analítico de sua temporalidade, sem o devido respaldo legal.

(...)

São esclarecedores os seguintes excertos do voto, nos quais o conselheiro assevera que nem mesmo a reiteração da conduta daria ensejo à qualificação da penalidade:

“Pois bem, o que resta, agora, é averiguar se a ocorrência da infração por diversos períodos de apuração (conduta reiterada) basta para justificar a incidência da previsão punitiva excepcional, duplamente gravosa, do art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

Para este Conselheiro, tratando-se de infrações presumidas, de *omissão de receitas*, com base no art. 42 da Lei nº 9.430/96, a constatação da simples repetição da conduta infracional no tempo não justifica o afastamento da mandatária observância do enunciado da 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.

Isso pois, inicialmente, apontar que a infração foi cometida em diversos períodos, reiteradamente, nada mais é do que adotar a própria infração como fundamento para a duplicação da sanção correspondente, apenas *conjecturando* sobre sua ocorrência no tempo.

Não há nessa manobra argumentativa demonstração pelo Fisco de outra conduta, intencional e ilícita, além da repetição da própria infração verificada.

Não existe na legislação de regência dos tributos sob exigência, ou naquela referente às sanções correspondentes ao seu inadimplemento, uma definição do

conceito ou a delimitação daquilo necessário para se evidenciar a *reiteração* capaz de incrementar o apenamento simples. Dessa forma, adotando sua própria definição no léxico ordinário, poder-se-ia dizer que todo contribuinte que praticar conduta considerada pelo Fisco como infração, em dois períodos de apuração diversos, já estaria sujeito à duplicação da sanção.

Contrario sensu, apenas o contribuinte que comete a infração de maneira pontual e singular, sob o prisma *temporal*, estaria livre de tal agravamento. Acatando essa tese fazendária e confrontando-a com a realidade da fiscalização de tributos e contencioso tributário, pelo menos em esfera federal, resta certo que tal majoração deixaria de ser uma exceção.

O entendimento sumulado e o julgado acima mencionado são consonantes com a exigência de comprovação do dolo específico, muito embora tratem de autuações lavradas por fundamentos diversos, aqui por glosa de despesas e lá por omissão de receitas.

Já de maneira bastante semelhante à hipótese dos autos, podemos mencionar o acórdão 9101-005.872, também de relatoria do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, no qual por maioria de votos julgou-se que a adoção de estruturas societárias complexas em planejamento tributário desconsiderado pela fiscalização não enseja, per se, a qualificação da multa.

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

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

ÁGIO. MULTA QUALIFICADA. ADOÇÃO DE EMPRESA-VEÍCULO NA ESTRUTURA DE AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO. ACUSAÇÃO DE FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. REAIS ADQUIRENTES ESTRANGEIROS. IMPROCEDÊNCIA DO FUNDAMENTO DA PENA. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE SONEGAÇÃO OU CONLUÍO. REDUÇÃO DA SANÇÃO DUPLICADA.

A dedução indevida de dispêndios com ágio não se confunde com prática dolosa ou ilícita que autoriza a aplicação da multa duplicada de 150%, prevista no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Ainda que prevalecendo a glosa, não sendo demonstrada e comprovada a prática de fraude, sonegação ou conluio nas transações que geraram a despesa com o sobrepreço, deve ser aplicada a monta ordinária da multa de ofício de 75%.

O simples emprego de companhias *holdings* em estrutura de aquisição de investimentos, mesmo que com a finalidade específica de viabilizar e promover a compra de participações societárias, rotuladas de *empresas-veículo*, não basta para caracterizar *fraude* ou o seu intuito, tampouco qualquer outro ilícito.

A figura de origem estrangeira da *ausência de propósito comercial*, dentro da narrativa de que o contribuinte praticou determinado ato ou negócio jurídico visando exclusivamente obter vantagem tributária, não configura hipótese legal de *fraude*, conforme a devida conceituação de Direito Civil, e nem pode se amoldar à previsão do art. 72 da Lei n.º 4.502/64.”

No caso ora sob debate, a autoridade autuante extraiu a qualificação da penalidade de sua visão pela qual a estrutura adotada teria sido simulada para dolosamente promover a evasão fiscal.

Uma vez descaracterizada a simulação da constituição da MC Assessoria, o fundamento legal da qualificação da multa de ofício deixa de existir, razão pela qual ela deve ser reduzida de 150% para 75%, nos termos do artigo 44, I, da Lei n.º 9.430/1996.

Dessa maneira, penso que o contexto não permite a aferição do dolo merecedor da qualificação imbuído na conduta infracional, razão pela qual dou provimento ao Recurso para desqualificar a multa de ofício.

4.1.2 – Incidência da Selic sobre a Multa de Ofício

O Contribuinte alega que a atualização dos créditos tributários pela Taxa Selic seria ilegal, porque realizada pelas autoridades fiscais sem amparo na lei, já que os conceitos de crédito tributário e multa não se confundem.

A matéria, no entanto, hoje encontra-se pacificada pela Súmula CARF n.º 108, com efeitos vinculantes aos membros do CARF nos termos do art. 72 do Anexo II do RICARF. Vejamos sua redação:

“Súmula CARF n.º 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme [Portaria ME n.º 129](#) de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).”

Pelo exposto, nego provimento ao pleito do contribuinte.

4.1.3 – *Multa Isolada*

Como decorrência da glosa de despesas, a autoridade autuante também procedeu ao lançamento visando à cobrança de Multa Isolada pela insuficiência do recolhimento de estimativas apuradas pelo contribuinte mediante o levantamento de balancetes de suspensão ou redução.

O Acórdão Recorrido acolheu o argumento do contribuinte de que o reconhecimento da inexistência da MC Assessoria demandaria não só a glosa das despesas com os serviços dela contratados, mas também a apropriação à Contribuinte das despesas e custos reconhecidamente incorridos pela MC Assessoria, respeitando-se a proporcionalização indicada pela fiscalização.

Em Recurso Voluntário, o contribuinte pleiteia que tal reapuração do resultado tributável produza efeito também sobre o cômputo da multa isolada, ampliando assim os efeitos do Acórdão Recorrido.

Trata-se de mera consequência da redução do resultado apurado em virtude da apropriação das despesas e custos, e consequente redução do resultado tributável, conforme já reconhecido pela autoridade julgadora *a quo*, cujo reflexo sobre a multa isolada mereceria acolhimento sob as premissas do Acórdão Recorrido.

Ocorre que o pleito já foi acolhido pela instância *a quo*, como se observa da Tabela C de fls. 4.552 do Acórdão Recorrido, que computou as correspondentes reduções também sobre a Multa Isolada, de maneira que o *pleito encontra-se prejudicado*. E muito embora o afastamento, por este relator, da premissa da autoridade julgadora *a quo* (de que haveria simulação), seja incompatível com a atribuição de tais custos e despesas diretamente à Contribuinte, trata-se de matéria não atacada por Recurso de Ofício, cuja reforma neste momento implicaria a vedada *reformatio in pejus*.

Independentemente disso, o contribuinte também arguiu a **inexigibilidade da multa isolada** alegando que, na hipótese em que a base de cálculo apurada efetivamente ao final do ano-calendário é inferior aos valores mensais apurados a título de estimativas, não seria ela exigível.

No caso em questão, conforme o quadro demonstrativo do saldo devedor remanescente apurado pelo Acórdão Recorrido (fls. 4.551/4553), verifica-se que o contribuinte, mesmo após a glosa de despesas, não apurou prejuízo fiscal nem mesmo Saldo Negativo, razão pela qual argumento não se revela aplicável ao caso em tela.

De qualquer maneira ainda que fosse pertinente o argumento, não lhe assistiria razão.

As estimativas de IRPJ e CSLL consistem em mera antecipação do tributo devido, o que as torna inexigíveis com o término do ano-calendário a partir do qual se apura o tributo efetivamente devido (Súmula CARF n.º 82). Trata-se de técnica de arrecadação imposta aos optantes pelo regime do Lucro Real de apuração anual. Caso o contribuinte seja autuado sofrendo a exigência do recolhimento das estimativas no curso do ano-calendário ao qual correspondem, não se exige a multa isolada, mas a multa de ofício de 75%.

Em virtude da exigência de antecipação, impõe-se sobre o contribuinte a penalidade ora em questão, voltada a punir a conduta daquele que desatende à obrigação de antecipar recursos aos cofres públicos, *independentemente de, ao final do ano-calendário, apurar ou não saldo de tributo a pagar, ou mesmo prejuízo fiscal.*

Entendimento diverso implicaria não só o esvaziamento da sanção imposta àquele que desatende ao dever de antecipar, como também a instituição de prazo decadencial inferior a um ano, distinto do prescrito pelo Código Tributário Nacional.

A Conselheira Lívia de Carli Germano, no Acórdão 9101-005.080, esclarece que a multa isolada, tanto na redação anterior como na posterior às alterações legislativas promovidas pela Lei 11.488/2007 no art. 44 da Lei n.º 9.430/96, é exigível mesmo depois do encerramento do ano-calendário:

“Estas são as razões pelas quais considero também que, de maneira geral, a multa isolada sobre as estimativas não pagas é devida independentemente do resultado final da apuração do ajuste anual.

Nesse ponto, não ignoro a linha de raciocínio segundo a qual, após o término do ano-calendário, a exigência de recolhimentos por estimativa perderia sua eficácia, prevalecendo a exigência do tributo efetivamente devido e apurado com base no lucro. Segundo essa linha, haveria, entre as estimativas e o tributo devido no final do ano, uma relação de meio e fim, ou de parte e todo, de modo que a multa isolada cobrada em razão da ausência de recolhimento de estimativas apenas poderia ser aplicada durante o ano-calendário, ou seja, antes do ajuste anual.

Não discordo das *premissas* de tal raciocínio, isto é, concordo que é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa. Não obstante, compreendo que a *conclusão* a que ele chega não é adequada, e isso essencialmente porque, aqui, não estamos tratando de incidência de principal de tributo, mas de norma que estabelece penalidade.

É dizer, embora se trate, essencialmente, do mesmo tributo (IRPJ/CSLL anual), as condutas exigidas do contribuinte são distintas: a primeira é o dever de antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória (estimativas mensais), e a segunda é o dever de pagar este mesmo tributo efetivamente apurado como devido ao final do ano-calendário (ajuste anual).

Uma conduta independe logicamente da outra, ou seja, o dever de recolher estimativas pode existir sem que venha a haver tributo devido no ajuste anual, e vice-versa. Além disso, tais condutas visam a atender bens jurídicos distintos, sendo uma destinada a manter o fluxo de caixa do governo durante o ano, e outra dirigida ao recolhimento do tributo efetivamente devido.

Daí porque tais condutas podem ser, como de fato são, penalizadas de forma específica – nos das atuais, a primeira à razão de 50% da estimativa não recolhida e a segunda à razão de 75% do valor do ajuste anual devido.

Vale notar que a conclusão acima não contradiz o disposto no enunciado da Súmula CARF 82 (vinculante, conforme Portaria MF 277/2018), que diz:

Súmula CARF 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

Isso porque, de novo, é essencial destacar que, nos presentes autos, não estamos tratando do principal de tributo, mas da pena prevista para a conduta consistente em agir em desconformidade com o que prevê a legislação fiscal (dever de adiantar estimativas mensais).

Neste sentido, a análise dos acórdãos precedentes que orientaram a edição de tal enunciado sumular esclarece que o que não pode ser exigido é apenas o principal da estimativa, visto que este está contido no ajuste apurado ao final do ano-calendário. Não obstante, a pena prevista para o descumprimento do dever de recolher a estimativa permanece -- e, até por isso, é denominada “multa isolada”: porque cobrada independentemente da exigibilidade da sua base de cálculo (a própria estimativa devida).

De fato, parece que só faz sentido se falar em exigência isolada de multa quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário, caberia à fiscalização exigir a própria estimativa devida, acrescida de multa e dos respectivos juros moratórios. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa (ou seja, a cobrança “isolada”) quando detectada a falta de recolhimento da estimativa mensal, a norma visa exatamente à adequação da exigência tributária à situação fática.

A título ilustrativo, destaco a argumentação constante de trecho do voto condutor do acórdão 101-96.353, de 17/10/2007, que é um dos que orientaram a edição do enunciado da Súmula CARF 82:

(...)

A ação do Fisco, após o encerramento do ano-calendário, não pode exigir estimativas não recolhidas, uma vez que o valor não pago durante o período-base está contido no saldo apurado no ajuste efetuado por ocasião do balanço.

Na prática, a aplicação da multa isolada desonera a empresa da obrigação de recolher as estimativas que serviram de base para o cálculo da multa. O imposto e a contribuição não recolhidos serão apurados na declaração de ajuste, se devidos.

(...)

Pode, no entanto, o contribuinte comprovar não ter estimativa a ser paga mediante a apresentação de balancetes de suspensão ou redução, mas, não sendo o caso, a penalidade aplica-se independentemente da existência de saldo a pagar ou mesmo tributo apurado ao final do ano-calendário, já que decorrente da obrigação de antecipação.

No âmbito deste CARF consolidou-se na Súmula n.º 178 o entendimento vinculante aos membros deste Conselho (C.f. art. 72, Anexo II, RICARF) de que a inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação da Multa Isolada por falta de recolhimento de estimativa, autorizada desde a redação original da Lei n.º 9.430/96. Vejamos:

“Súmula CARF n.º 178

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9101-003.353, 9101-005.362, 9101-005.078, 9101-004.290, 9101-004.320, 9101-004.416, 9101-004.544, 9101-002.777, 1802-00.572, 1202-000.732, 1401-00.361, 1101-00.255 e 1301-001.787.”

Dessa maneira, a apuração de saldo negativo ou prejuízo fiscal ao final do ano-calendário é inapta a afastar a autuação.

Distinta é a situação em que, ao final do ano-calendário, o contribuinte apura tributo a pagar mas não o recolhe, tornando-se alvo do lançamento de ofício. Nesses casos, a jurisprudência administrativa admite a absorção da multa de menor monta pela de maior monta, o que na prática acaba levando em grande parte dos casos, à prevalência apenas da multa de ofício de 75%, aplicando o princípio da consunção.

Ocorre, portanto, punição da conduta-meio e da conduta-fim, devendo esta absorver aquela (consunção).

Reconhecendo a aplicabilidade do princípio penal da consunção à seara tributária, podemos mencionar vários julgados, como o Acórdão n.º 1401003.058, de relatoria do Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto:

“ESTIMATIVAS RECOLHIDAS A MENOR. MULTA ISOLADA. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de lançamento com aplicação de multa de ofício, cumulado com lançamento de multa isolada por não recolhimento das estimativas, cabível a aplicação do princípio da consunção em razão de, decorrendo da aplicação do princípio, a multa aplicada em razão da infração maior (de ofício) absorver a multa relativa à menor infração (isolada) até o limite do valor da multa de ofício lançada.”

(...)

“Inicialmente já é de conhecimento dos membros desta Turma Julgadora que meu posicionamento é no sentido da impossibilidade da exigência da multa isolada quando há a aplicação, relativa ao mesmo exercício da multa de ofício em valor igual ou superior ao da multa agravada. Para tanto apresento posicionamento já muitas vezes apresentado neste CARF que contou o prestigioso auxílio do então Conselheiro do CARF Guilherme Adolfo Mendes. vejamos:

Com relação ao auto de infração relativo a aplicação de multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa, por diversas vezes este tema foi objeto de discussão nesta Câmara, existindo três diferentes vertentes de opinião:

1) A primeira segue no sentido de que a aplicação de multa de ofício relativo ao período de apuração anual do imposto impede a aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa em função de tratar-se, em essência do mesmo tributo exigido no exercício e, assim, o contribuinte estaria sendo penalizado em duplicidade.

2) A segunda corrente advoga no sentido de que as multas de ofício e isolada punem condutas distintas e assim, podem subsistir concomitantemente sem qualquer empecilho, visto que os fatos geradores são distintos e também distintas as bases de cálculo.

3) A terceira posição interpretativa segue no sentido de que os fatos geradores sendo complementares as sanções, visto que uma pune a falta de antecipação durante o exercício e a outra pune a falta do pagamento no ajuste anual, a maior penalidade deve prevalecer até o montante em que consuma integralmente a punição pela falta de antecipação, somente subsistindo esta se comportar montante maior do que a multa de ofício.

Pessoalmente sou adepto da terceira corrente e da adoção do princípio da consunção.

Por isso, transcrevo os valiosos fundamentos do Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes no Acórdão 1201000.235:

As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário. Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitativa, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos.

É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De

igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

No presente caso, percebe-se que a multa de ofício excede o valor da multa isolada pelo não recolhimento da estimativa, absorvendo-a integralmente. Desta forma entendo por negar provimento ao lançamento da multa isolada em razão desta ter sido integralmente abrangida pela multa de ofício.

Do exposto voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso para excluir da autuação o lançamento de multa isolada por falta de pagamento de estimativa do IRPJ e CSLL.

(...)

Com relação ao princípio da Consunção que, reconheço, não é se sabeiça geral em sua completude, a estranheza decorre do fato de se afastar a aplicação de uma norma legal (a de aplicação de multa isolada por falta de recolhimento por estimativa) em razão de um princípio não escrito.

Mas o princípio da Consunção funciona exatamente desta forma. Quando existem condutas praticadas pelos particulares que se amoldem a mais de uma infração, há de se aplicar a pena relativa à maior infração capitulada e deixar de aplicar a pena da menor infração até o limite daquela.”

Analisando o voto, o Conselheiro assevera que o princípio da consunção não afasta, *per se*, a multa de isolada, apenas permite que ela seja absorvida pela multa de ofício *quando esta superar aquela*.

Entretanto, o STJ, em posição firmada sob a sistemática dos *recursos repetitivos*, adota visão diferente, pela qual a relação entre as condutas (uma sendo meio e a outra fim) demanda que a pena da conduta fim absorva a da conduta meio, ainda que a punição pela conduta-meio seja superior à punição da conduta-fim. Vejamos:

“RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. RITO PREVISTO NO ART. 543-C DO CPC. DIREITO PENAL. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

DESCAMINHO. USO DE DOCUMENTO FALSO. CRIME-MEIO. ABSORÇÃO. POSSIBILIDADE. RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO.

1. Recurso especial processado sob o rito do art. 543-C, § 2º, do CPC e da Resolução n. 8/2008 do STJ.

2. O delito de uso de documento falso, cuja pena em abstrato é mais grave, pode ser absorvido pelo crime-fim de descaminho, com menor pena comparativamente cominada, desde que etapa preparatória ou executória deste, onde se exaure sua potencialidade lesiva.

Precedentes.

3. Delimitada a tese jurídica para os fins do art. 543-C do CPC, nos seguintes termos: Quando o falso se exaure no descaminho, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido, como crime-fim, condição que não se altera por ser menor a pena a este cominada 4.

Recurso especial improvido.

(REsp 1378053/PR, Rel. Ministro NEFI CORDEIRO, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 10/08/2016, DJe 15/08/2016)”

A visão de que pouco importa o valor de cada multa, prevalecendo multa aplicada sobre a conduta-fim na qual se exaure a lesividade da conduta-meio, foi encampada pela Súmula CARF n.º 105, cujo verbete transcrevo:

Súmula CARF n.º 105

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

O Acórdão 9101-005.080, de relatoria do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, esclarecendo a posição sumulada no verbete acima transcrito, representa o estado atual do debate no âmbito da CSRF, ocasião na qual se reconheceu a aplicação do princípio da consunção e a manutenção da aplicabilidade da Súmula CARF n.º 105, sendo oportuna a transcrição dos seguintes excertos de seu voto:

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consunção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra².

² Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462.

Frise-se que, *per si*, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva *cumulação*, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada *consequência*, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

No caso em questão, verifica-se a patologia apontada pelo Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, razão pela qual deve-se aplicar a súmula n.º 105, afastando-se a multa isolada.

A defesa questiona a imputação da multa isolada de maneira ampla, pugnando por seu cancelamento, o que entendo afastar a aplicação do art. 17 do Decreto n.º 70.235/72, já que a *matéria* foi impugnada, muito embora não sob o aspecto jurídico da consunção, especificamente.

De todo modo, ainda que não se entenda suficiente o questionamento para os fins de vencer o óbice imposto pelo art. 17 do Decreto n.º 70.235/72, a *cumulação* de penalidades é matéria de ordem pública, podendo ser conhecida de ofício a qualquer momento. Trata-se, é sabido, de tema não pacificado, usualmente decidido por voto de qualidade na CSRF.

É o caso do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra o Acórdão n.º 1201-002.979 julgado por maioria de votos na sessão de 11 de junho de 2019, complementado pelo v. Acórdão n.º 1201-003.689, da sessão de 12 de março de 2020, no qual a Conselheira Relatora Gisele Barra Bossa consignou:

“11. Não há dúvidas que tolerar a indevida aplicação de penalidades é o mesmo que ignorar os próprios princípios que regem a administração pública.

12. Vejam, não foi por acaso que a Constituição atribuiu grande importância ao princípio da moralidade administrativa. Além da sua aplicação residual quando nenhum outro princípio específico constante do artigo 37, da CF/88 for cabível, há várias situações que a lei maior se preocupou com padrões de conduta.

13. E, nesse sentido, vale citar a adoção de procedimentos capazes de afastar atos administrativos que destoem do padrão de conduta juridicamente desejado, bem como a instituição de mecanismos de controle da atividade administrativa, sendo certo que tais princípios não podem ser relativizados pelo Poder Executivo, tampouco por essa julgadora administrativa.

(...)

14. Ressalte-se que, também no âmbito infraconstitucional, o legislador cuidou de garantir o cumprimento de tais valores. Confira-se:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito;

[...]

VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;

[...]

IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados; (destaques acrescidos)

15. Por fim, essa relatoria, quando da redação da ementa, fez menção à inteligência da Súmula CARF n.º 96, que acaba por reforçar o não cabimento da multa agravada em concreto.”

Concordando em parte com os fundamentos do Acórdão Recorrido, no Acórdão n.º 9101-005.540, o voto do Relator Caio Cesar Nader Quintella bem consolidou as divergências sobre o tema:

“Primeiramente, em relação à matéria geral das *multas* (independentemente de seu agravamento) no v. Acórdão n.º 1402-000.246, proferido na sessão de 04/08/2010, de relatoria do I. Conselheiro Antônio José Praga de Souza, a C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, por unanimidade, entendeu que, efetivamente, trata-se de matéria de ordem pública, cognoscível pelo Julgador mesmo que ausente nas razões recursais. Confira-se a sua clara ementa:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. APLICAÇÃO DA MULTA DE PENALIDADE. APRECIACÃO DE OFÍCIO. As matérias de ordem pública podem ser suscitadas pelo colegiado e apreciadas de ofício, ou seja, mesmo que não tenha sido objeto do recurso voluntário. Isso se aplica à exigência de penalidades, dentre elas a multa de ofício isolada por falta de recolhimento do tributo por estimativa, que foi lançada em concomitância com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ano-calendário. Embargos conhecidos e rejeitados. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. (destacamos)

E, mais recentemente, no v. Acórdão n.º 3301-004.787, proferido por maioria de votos pela C. 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção, em sessão de 23 de julho de 2018, também entendeu-se pela possibilidade do seu conhecimento *ex officio*, espontâneo, pelo Colegiado:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 31/01/2007, 28/02/2007, 31/03/2007, 30/04/2007, 31/05/2007, 30/06/2007, 31/07/2007, 31/08/2007, 30/09/2007, 31/10/2007, 30/11/2007, 31/12/2007

DECADÊNCIA. FRAUDE. PRAZO.

Caracterizado o dolo, a decadência rege-se pelo art. 173, I, do CTN.

MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. MULTA QUALIFICADA DE 150%. APRECIÇÃO DE OFÍCIO.

As matérias de ordem pública devem ser suscitadas pelo colegiado e apreciadas de ofício, ou seja, mesmo que não tenham sido objeto de recurso voluntário. A aplicação de multa qualificada é matéria de ordem pública, por pressupor a demonstração do evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. MULTA QUALIFICADA DE 150%. CABIMENTO.

A informação reiterada e razoavelmente discrepante em DCTF/DACON e DIPJ caracteriza conduta dolosa, para fins de qualificação da multa de ofício.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. CONFISCO.

A caracterização da multa de ofício e dos juros de mora com efeito confiscatório implica em análise de constitucionalidade, o que encontra óbice na Súmula CARF n.º 02, que dispõe que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Recurso Voluntário Negado.

Indo mais além, confira-se trechos do voto vencedor sobre tal assunto, proferido pela I. Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, que esclarece que fora entendido que, não obstante, naquele caso estar-se apreciando multa qualificada, todo o tema de multas é considerada matéria de ordem pública no processo administrativo tributário:

À luz do Decreto n.º 70.235/1972 (art. 16, II e 17), que rege o processo administrativo fiscal, cumpre aos julgadores apreciar as matérias expressamente recorridas. A despeito disso, é pacífico o entendimento que é dever do colegiado apreciar de ofício as matérias de ordem pública, ou seja, ainda que não tenham sido contestadas, bem como corrigir os erros materiais que, porventura, agravarem incorretamente a exigência fiscal.

Diante do papel da multa qualificada no ordenamento jurídico, é inegável seu caráter de matéria de ordem pública. A rigor, a aplicação de penalidades tributárias são matérias de ordem pública, pois, o Estado não pode punir indevidamente os administrados, por imperativo do art. 37, caput, da CF/88 e art. 2.º, parágrafo único, I, VI e IX da Lei n.º 9.784/99.

As questões de ordem pública são aquelas que condicionam a legitimidade do próprio exercício de atividade administrativa. Por isso, não precluem e podem, a qualquer tempo, ser objeto de exame, em qualquer fase do processo e em qualquer grau de jurisdição, sendo passíveis de reconhecimento de ofício pelo

juiz, nos termos do art. 303, II e III do CPC/73 e, 342, II e III do CPC/2015.

A aplicação de penalidade, sendo matéria de ordem pública, integra a lide de forma implícita, razão pela qual sua inclusão ex officio, pelo juiz, não caracteriza julgamento extra ou ultra petita, hipótese em que prescindível o princípio da congruência entre o pedido e a decisão.

(destacamos)

Como se observa, em ambos precedentes entendeu-se que poderia, sim, o Juiz conhecer do tema das multas, sem a devida provocação expressa dos contribuintes ou dos demais sujeitos passivos autuados, para afastá-la.

Ora, o agravamento da multa, na casa de 50% do valor da sanção ordinária, é manobra extrema e excepcional da Administração Tributária e a sua prevalência ou não possui a maior relevância, profundidade e interesse público – vez que todo contribuinte fiscalizado está sujeito a tal apenamento.

O processo administrativo fiscal é regido pelos princípios da informalidade, da racionalidade e da sua própria efetividade. Ao seu turno, a aplicação de multas pelas Autoridades Tributárias é apenas mais uma das ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi*, o qual, dentro de axiologia própria, deve ser mínimo e sempre submete-se, a qualquer tempo, à correção de falhas na aplicação das penas.”

Nesse contexto, a *preclusão*, que é um instituto processual, de cunho formal, o qual prestigia uma ótica ficcional sobre a verdade e a ontologia – que, na verdade, é típico do contencioso judicial – não pode obstar o reconhecimento espontâneo e fundamentado do Juiz competente das instâncias ordinárias, da majoração sancionatória indevida e equivocada. Afinal, não é interesse da Administração Pública e de toda a sociedade punir e limitar os direitos dos cidadãos sem a ocorrência do devido e correto motivo para tanto.

Nessa ocasião, vale pontuar, mesmo os votos divergentes proferidos pelas conselheiras Andrea Duek Simantob e Edeli Pereira Bessa fiaram-se na premissa fática de que o contribuinte não teria questionado a multa imposta *sob nenhum aspecto*, senão como consequência das arguidas falhas no procedimento fiscal, enquanto no caso ora sob debate, diferentemente, a multa isolada foi expressamente questionada, ainda que sob outros aspectos jurídicos.

Pelo exposto, nos termos da Súmula CARF nº 105, afasto a multa isolada.

4.2 – RESPONSABILIDADE DOS DIRETORES

4.2.1 – Decadência

Afastada a qualificação da multa de ofício, o prazo decadencial computa-se pela forma do art. 150, 4º do CTN, considerando que a própria fiscalização reconheceu ter havido

tanto pelo contribuinte quanto pela própria MC Assessoria, a declaração e o recolhimento de IRPJ e CSLL nos períodos de apuração em questão.

Tratando-se de prazo decadencial (e não do prazo prescricional ao qual refere-se o art. 125, III do CTN), computa-se de maneira independente para o Contribuinte e para os Responsáveis, sendo necessário, para cessar sua contagem, a eficaz cientificação do sujeito passivo acerca do ato administrativo pelo qual se-lhe veiculam as razões de fato e de direito nas quais se vislumbrou concretamente as hipóteses da regra matriz de responsabilidade tributária.

Assim, é o caso de suscitar de ofício e reconhecer a *decadência parcial* relativamente aos responsáveis solidários Modezil Rodrigues Ferreira e Cerqueira e Myllene Rodrigues de Cerqueira, afastando sua responsabilidade relativamente ao ano-calendário de 2007, já que os Termos de Responsabilização Passiva Solidária foram cientificados aos responsáveis apenas em janeiro do ano de 2013 (vide fls. 1.874, 1.957).

Considerando inexistir nos autos os comprovantes de cientificação dos demais sujeitos passivos acerca de seus respectivos Termos de Sujeição Passiva Solidária, a saber, Florisberto Ferreira de Cerqueira, Modezil Ferreira de Cerqueira e Luiz Jose Pimenta, bem como considerando que referidos termos foram lavrados em 28/12/2012 (fls. 1.032, 1.039, 1.046), penso que seria o caso de conversão do julgamento em diligência para verificação da data de ciência, prevalecendo, em caso de ausência, presunção favorável aos sujeitos passivos de que a ciência deu-se somente com o comparecimento espontâneo nos autos.

Deixo, no entanto, de fazer a proposição, por entender haver mais razões de mérito suficientes para ensejar a improcedência da responsabilização solidária.

4.2.2 – Mérito

Os Termos de Sujeição Passiva Solidária foram fundamentados genericamente na suposta conduta alegadamente intencional de criar operações sem substância econômica ou propósito negocial além daquele de reduzir a carga tributária. Sob essa premissa, responsabilizou-se os sócios-diretores da Anira Veículos. Essa foi a relação causal estabelecida para a imputação da responsabilidade solidária.

O art. 135, III do CTN permite a responsabilização pessoal de diretores, gerentes, ou representantes de pessoas jurídicas pelos atos que praticarem com excesso de poderes, infração à lei ou a estatutos, extrapolando os poderes normais de gestão contrariamente aos interesses da companhia.

“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.”

Os pressupostos previstos no dispositivo legal (prática de ato com excesso de poder ou infração de lei ou contrato social) não foram objeto de nenhum comentário pela fiscalização na imputação da solidariedade.

A fiscalização, para aplicar medida tão severa, deveria ter demonstrado em que medida cada sócio responsabilizado agiu em infração a lei, ou contrariou os limites do desempenho de suas funções de gestor dentre as quais, diga-se de passagem, inclui-se a busca pela otimização dos recursos do grupo inclusive mediante redução lícita da carga tributária, o que foi almejado não sem antes contar com a assessoria de empresa de auditoria e *compliance*.

Nos termos do entendimento firmado pelo STJ na Súmula n.º 430, confirmada em julgamento tomado sob a sistemática dos recursos repetitivos (e portanto vinculante aos membros deste conselho por força do artigo 62, § 2º do Regimento Interno do CARF), “*O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.*”

Vejamos a ementa do julgado:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE.

[...]

2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (REsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005).[...]” (Resp 1.101.728/SP, julgado. Dje 23/03/2009).

Igualmente, a mera qualificação de diretor, gerente, ou representante da empresa atuada, sem a comprovação de prática abusiva pessoalmente imputável a tal diretor, é insuficiente para a responsabilização pessoal da qual trata o art. 135, III do CTN.

Por isso, bem como porque afastada a simulação, penso não demonstrados os requisitos legais, razão pela qual afasto a responsabilização solidária.

4.3 PEDIDO GENÉRICO DE PRODUÇÃO DE PROVAS

O pedido genérico de produção de provas não encontra amparo legal, dado que o processo administrativo tributário não possui propriamente uma fase instrutória, diferentemente do processo judicial. As provas devem ser apresentadas pelo contribuinte juntamente com sua Manifestação de Inconformidade, conforme o artigo 16 da Lei nº 70235/72, admitindo-se via de regra a juntada extemporânea de provas quando pertinentes ao processo, ou a realização de diligências e perícias, quando requeridas da maneira legalmente prevista e quando oportunas.

Muito embora os artigos 18 e 29 do Decreto 70.235/72 permitam ao julgador determinar de ofício a realização de diligências, não se vislumbra no caso a necessidade de maiores elementos para a formação do convencimento.

Pretendesse o autor a produção de provas adicionais, deveria tê-las indicado e justificado sua pertinência, nos termos do artigo 16, IV do mesmo Decreto, o que não foi feito nem mesmo em seu Recurso Voluntário.

5 – Dispositivo

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário do contribuinte, mantendo a glosa de despesas, afastando a qualificação da multa de ofício e também afastando a multa isolada por reconhecer a consunção com a multa de ofício. Relativamente à responsabilidade solidária, voto por dar provimento integral aos responsáveis,

Relativamente aos responsáveis solidários Modezil Rodrigues Ferreira e Cerqueira e Myllene Rodrigues de Cerqueira, dou provimento aos Recursos Voluntários reconhecendo a decadência parcial e assim afastando sua responsabilidade relativamente ao ano-calendário de 2007, bem como reconhecendo a ausência de verificação dos requisitos do art. 135, III do CTN, razão pela qual afasto a solidariedade também para os anos-calendário de 2008 e 2009.

Relativamente aos demais responsáveis solidários, dou provimento aos Recursos Voluntários por ausência de verificação dos requisitos do artigo 135, III do CTN.

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah

Voto Vencedor

Cláudio de Andrade Camerano - Redator Designado.

De se destacar que o presente **voto vencedor** refere-se apenas à manutenção da **qualificação** da multa de ofício. Neste item, por maioria de votos, foi negado provimento ao Recurso Voluntário.

Assim, de se acatar o que foi decidido pelo Relator e ratificado por esta Turma Ordinária, relativamente às demais questões trazidas no Recurso, com exceção da qualificação da multa de ofício, objeto deste voto vencedor.

Da Multa Qualificada (150%)

Conforme constou no voto vencido, entendeu o Relator que não caberia a qualificação da multa de ofício, uma vez que a motivação fiscal não teria se mostrado suficiente no sentido de demonstrar a existência de dolo, então cometido pela Recorrente, além de a Fiscalização não ter descrito as condutas das hipóteses contidas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64.

A Turma, em sua maioria, pensa diferente e entende, sim, estarem presentes situações que demandam a aplicação da multa de ofício qualificada, de **150%**, pois mais que evidenciado a conduta dolosa da Recorrente. Ainda, a autoridade autuante considerou, não uma, mas que **todas** as hipóteses de conduta dolosa da citada Lei foram constatadas nos autos, devidamente descritas no Termo Fiscal.

Reproduzo, a seguir, a motivação da autoridade autuante para a aplicação da multa de ofício qualificada (**150%**), conforme consta no **Termo de Verificação Fiscal nº0001**:

Da qualificação da multa de ofício pela prática de Sonegação, Fraude e Conluio:

A Anira Veículos Ltda apura seu resultado fundamentado no Lucro Real Anual com pagamento de estimativas mensais calculadas com base em Balanços de redução/suspensão.

Este resultado é composto por contas de resultado representado por receitas, despesas e custos, cujo confronto ajustado concebe o fato gerador do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

As condutas supracitadas do contribuinte tiveram a finalidade, de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, além de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto devido, a evitar ou diferir o seu pagamento, conforme descrição abaixo.

De acordo com todo arrazoado produzido, não resta qualquer dúvida que a empresa Anira Veículos Ltda participou, inicialmente, da constituição da empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, todavia, em seguida cedeu suas quotas para os gestores da empresa Morena Veículos Ltda, que por sua vez a controla diretamente, configurando assim, o supracitado grupo econômico.

Ato contínuo a constituição da referida empresa, observa-se que os serviços anteriormente executados por funcionários próprios passam a ser executados por valores muito superiores pela empresa recém criada. Contudo, constatou-se que os funcionários desta vieram transferidos das empresas tomadoras dos serviços. Restou

comprovado ainda que a prestadora de serviços não existe de fato, sendo constituída de forma simulada, para atender a objetivos específicos do grupo econômico.

O processo de constituição da empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, se baseou, nas benesses concedidas pelo artigo 51, parágrafo 2º, da Instrução Normativa SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, que possibilita a distribuição do lucro contábil quando superior ao presumido.

Diante deste regramento, algumas das empresas pertencentes ao grupo econômico, quais sejam, Norauto Veículos Ltda; Morena Veículos Ltda; Jacuípe Veículos Ltda; Anira Veículos Ltda e Norauto caminhões Ltda, estabeleceram que deveriam criar uma situação jurídica para se beneficiar diante do universo legal estabelecido.

A forma encontrada para conseguir o intento foi constituir fictamente uma empresa optante pelo lucro presumido para prestar serviços apenas a empresas ligadas com elevada margem de lucro.

Percebe-se que o grupo econômico demonstrou no papel, através de operações formais, uma intenção, que não foi corroborada com os atos efetivamente praticados, ou seja, essência e forma não se coadunam. Os atos públicos praticados não tiveram outra finalidade, se não, esconder/dissimular, os verdadeiros.

Após a leitura deste Termo de Verificação Fiscal não resta qualquer dúvida que a empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, não existe de fato, e, que seus atos são nulos.

Esta conduta intencional de criar operações sem qualquer substância econômica ou propósito negocial, a não ser o de elidir tributos, aumentou as despesas operacionais da Anira Veículos Ltda, reduzindo sensivelmente o valor tributo a recolher, mediante comportamento doloso, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, bem como alteração das características fundamentais do fato gerador, qual seja, o lucro tributável.

O artigo 71, da Lei 4.502 de 30 de novembro de 1964, dispõe o seguinte, *in verbis*:

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.

O artigo 72, da Lei 4.502 de 30 de novembro de 1964, dispõe o seguinte, *in verbis*:

"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".

Neste cenário observa-se que o artigo 73, da Lei 4.502 de 30 de novembro de 1964, dispõe o seguinte, *in verbis*:

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

Entende esta Auditoria, consoante arrazoado elaborado neste item, e, em todo o trabalho fiscal realizado, que a conduta intencional adotada pela Anira Veículos Ltda para reduzir seu lucro tributável encaixa-se com perfeição nos conceitos acima mencionados.

Assim, conclui-se que de acordo com artigo 44, inciso II, da lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996, com nova redação dada pela lei 11.488, de 15 de junho de 2007, a multa de ofício será duplicada, mormente ter havido Sonegação, Fraude e Conluio praticada pelas empresas Anira Veículos Ltda, Morena Veículos Ltda, através de seus quotistas comuns e MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda.

[...]

A multa de ofício referente a esta infração foi duplicada nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei 9.430/96, com nova redação dada pela Lei 11.488/2007, por entender esta Auditoria que houve Sonegação, Fraude e Conluio nas operações intragrupo realizadas.

A justificativa apontada pela autoridade autuante mostrou-se sólida e robusta para a devida aplicação da multa de ofício **qualificada**, no que foi ratificada pela decisão de primeira instância, a qual adoto integralmente como razão de decidir.

Reproduzo, a seguir, o voto pertinente, da DRJ:

Da cobrança da multa de 150% sobre os tributos devidos.

Quanto à multa de 150% sobre os tributos devidos, decorre de expressa disposição legal, em razão de o impugnante, Anira Veículos Ltda, juntamente com as demais empresas do Grupo, ter simulado a prestação de serviços por parte da MC Assessoria, empresa artificialmente criada com objetivo claro de redução da carga tributária e maximização da distribuição dos lucros e dividendos. Tal conduta, que obviamente teve a finalidade de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, além de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto devido caracteriza a ocorrência de Sonegação, de Fraude e de Conluio, previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, resultando na duplicação da multa de ofício, conforme previsto no artigo 44, inciso II, da lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996, com nova redação dada pelo art. 14 da Lei 11.488, de 15 de junho de 2007.

Portanto, resta perfeitamente caracterizada a sua **conduta dolosa**, sendo justificável a majoração prevista no artigo 44 da Lei n.º 9.430/96.

É o voto, negar provimento ao recurso voluntário, mantendo a multa de ofício lançada (150%).

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Redator Designado