



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10855.721067/2015-79  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1201-003.142 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de setembro de 2019  
**Recorrente** ITORORO VEÍCULOS E PEÇAS LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

AFRONTA AO PRINCÍPIO DA ENTIDADE.

Há violação ao princípio contábil da entidade, vez que a contribuinte não consegue segregar as receitas de acordo com a participação de cada uma das entidades do grupo econômico.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2010

DECADÊNCIA. DOLO. CARACTERIZAÇÃO.

Diante da confirmação da caracterização da ocorrência de dolo por parte do sujeito passivo, o prazo decadencial migra da regência pela regra do §4º do artigo 150 do CTN para a do artigo 173, I, do CTN.

Assim sendo, em relação ao PIS e à COFINS cuja apuração é mensal, os períodos de janeiro, fevereiro, março, abril e maio de 2010 não tinham sido alcançados pela decadência quando da lavratura do auto de infração em 01/06/2015.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

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

MULTA ISOLADA. MULTA VINCULADA AO TRIBUTO. CUMULAÇÃO. VALIDADE.

É válida a cumulação da multa isolada com a multa vinculada ao tributo, porquanto cada uma delas corresponde a uma infração distinta e autônoma.

OMISSÃO DE RECEITA. MULTA QUALIFICADA. INTENÇÃO DE OCULTAÇÃO DO FATO. COMPROVAÇÃO. LEGITIMIDADE.

Comprovada a omissão de receita, é legítima a aplicação da multa de ofício qualificada de 150% se comprovada a intenção do contribuinte de ocultar o fato da fiscalização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa (Relatora), Alexandre Evaristo Pinto e André Severo Chaves (Suplente Convocado), que davam parcial provimento, nos termos do voto vencido. O conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli acompanhou a relatora pelas conclusões. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa.

*(documento assinado digitalmente)*

Lizandro Rodrigues de Sousa – Presidente e Redator

*(documento assinado digitalmente)*

Gisele Barra Bossa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Junior, Alexandre Evaristo Pinto, André Severo Chaves (Suplente convocado) e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

## **Relatório**

1. Por economia processual e por bem descrever os fatos, adoto como parte deste, o relatório constante do Acórdão nº 12-85.232 da DRJ/RJO (e-fls. 1250/1262), também replicado na Resolução nº 1201-000.513 (e-fls. 1308/1319):

Trata-se de lançamento de ofício do seguintes Autos de Infração:

- a) Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, no valor de R\$ 1.754.417,00, acrescido de juros de mora e multa qualificada de 150 %;
- b) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, no valor de R\$ 640.230,12, acrescida de juros de mora e multa qualificada de 150 %;
- c) COFINS, no valor de R\$ 823.595,61, acrescida de juros de mora e multa qualificada de 150 %;
- d) PIS/PASEP, no valor de R\$ 178.806,94, acrescida de juros de mora e multa qualificada de 150 %; e
- e) multa isolada por falta de pagamento de estimativa mensal de IRPJ e CSLL.

Do Relatório Fiscal de fls. 1.013/1.035, destaca-se os fatos abaixo:

### **Da Omissão de Receita**

O contribuinte é concessionária representante da General Motors, atuando na venda de veículos novos e usados;

Na grande maioria das vezes, o pagamento é feito através de financiamento, total ou parcial, do preço do veículo por instituições financeiras (bancos comerciais);

Por cada operação de financiamento realizada, o contribuinte percebe uma remuneração a título de comissão pela prestação do serviço de intermediação do negócio por parte da instituição financeira;

Em análise à escrituração contábil, verificou-se que as comissões pagas pelas instituições financeiras em decorrências de financiamentos de veículos comercializados pela ITORORÓ VEÍCULOS E PEÇAS LTDA foram contabilizadas nesta empresa e também na empresa TIPRI PARTICIPAÇÕES LTDA, ambas sob controle societário comum;

Quando contabilizada na ITORORÓ, a comissão foi incluída no lucro real; quando contabilizada na TIPRI, a comissão não foi incluída no lucro da ITORORÓ;

Na conta contábil nº 1.01.04.0922 – “TIPRI PARTICIPAÇÕES S/C” (ANEXO 1) foram identificadas diversas transações entre o contribuinte e a empresa TIPRI, quais sejam: i) pagamento de despesas da TIPRI pela ITORORÓ; ii) pagamento de despesas da ITORORÓ pela TIPRI; iii) transferências bancárias, tanto da TIPRI para a ITORORÓ, quanto da ITORORÓ para a TIPRI;

O fato acima atenta contra o princípio contábil da entidade, caracterizando verdadeira confusão patrimonial, a qual não se justifica pelo fato dessas empresas pertencerem aos mesmos sócios;

Após ser intimado a prestar esclarecimentos acerca das transações contabilizadas na conta nº 1.01.04.0922 – “TIPRI PARTICIPAÇÕES S/C”, o contribuinte informou que:

- a) se trata de uma espécie de conta corrente de débitos e créditos destinada a registrar os recebimentos e pagamentos diversos oriundos das transações entre as empresas do grupo;
- b) existia certa dependência financeira entre as empresas do grupo, de modo que uma empresa transferia recursos para outra para cumprimento de suas obrigações caso esta não dispusesse de recursos suficientes para tanto na data do vencimento;
- c) também havia situações em que uma empresa do grupo contratava diretamente fornecedores para todas as demais empresas, havendo, posteriormente, o rateio proporcional das despesas e seu reembolso através da referida conta corrente;
- d) os lançamentos a crédito na conta corrente da TIPRI se referem a transferências em favor da ITORORÓ para atendimento de suas obrigações, uma vez que nas respectivas datas de vencimento esta não dispunha de recursos suficientes para quitação de suas dívidas;
- e) no final do exercício de 2010 a conta corrente da TIPRI apresentava saldo credor em razão da não transferência desse saldo para o passivo;
- f) inexistia qualquer contrato de prestação de serviços entre a TIPRI e a ITORORÓ, bem como nunca houve qualquer pagamento a título de comissão pela empresa ITORORÓ para a empresa TIPRI;
- g) a TIPRI prestava serviços de preparação de financiamento de veículos às instituições financeiras e não à ITORORÓ, logo, as receitas auferidas por aquela empresa decorrem de pagamentos realizados pelos bancos em razão dos serviços a estes prestados;

A fiscalização concluiu que, na realidade, a empresa TIPRI funciona como um departamento da empresa ITORORÓ, recebendo valores oriundos das comissões pagas pelas instituições financeiras em decorrência das vendas de veículos comercializados pela ITORORÓ, e repassando estes recursos a esta conforme a sua necessidade de caixa;

No ANEXO 1 é possível verificar que no ano de 2010 o total de créditos na conta n.º 1.01.04.0922 – “TIPRI PARTICIPAÇÕES S/C” é da ordem de R\$ 12.559.062,95, sendo que o resultado operacional da empresa TIPRI naquele ano foi de R\$ 12.943.808,87;

Após a realização de diligências junto aos bancos ITAÚ BBA S/A, ITAUCARD S/A, BRADESCO FINANCIAMENTOS S/A e BV FINANCEIRA AS CRÉDITO FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO, a fiscalização constatou que:

a) a empresa ITORORÓ VEÍCULOS E PEÇAS LTDA é quem figura como contratada nos contratos de prestação de serviços de intermediação de financiamentos firmados com as instituições financeiras;

b) cabia à ITORORÓ, como contratada, o cumprimento de todas as obrigações relativas à prestação do serviço de intermediação, tais como, cadastro do cliente, prestação de informações do financiamento, encaminhamento das propostas em formulários próprios dos bancos, envio dos documentos do cliente e do veículo, etc.;

c) a empresa TIPRI PARTICIPAÇÕES LTDA foi indicada pela ITORORÓ somente como favorecida para fins de recebimento das comissões pela prestação dos serviços de intermediação, mediante crédito em conta corrente;

#### **Da Qualificação da Multa**

Ao criar um esquema com o único objetivo de transferir, de forma ilegal, parte do seu faturamento para uma empresa do grupo diferente daquela que provocou o fato gerador, a fim de se beneficiar de um regime de tributação mais favorável (lucro presumido) em detrimento do regime adequado (lucro real), a empresa atuada incorreu em simulação de negócio jurídico, praticando ato de evasão tributária;

Com esta estratégia, a empresa atuada, que tem custos e despesas elevadíssimos e condições mais onerosas de tributação, minimiza suas receitas, com o intuito de, sistematicamente, não gerar lucro contábil/fiscal ou mesmo apurar prejuízos;

O balanço consolidado das três principais empresas do grupo (ITORORÓ VEÍCULOS E PEÇAS, ITORORÓ BRÁS VEÍCULOS E PEÇAS e TIPRI PARTICIPAÇÕES) demonstra que a atuada usufruiu desse “planejamento tributário”, uma vez que, no ano 2010, conquanto o resultado operacional do conglomerado tenha sido positivo, a empresa geradora de maior receita, ITORORÓ VEÍCULOS E PEÇAS, apurou um prejuízo operacional em torno de 7,1 milhões;

A empresa TIPRI, por sua vez, apurou receita bruta no valor de R\$ 14.630.222,90 e lucro operacional de R\$ 12.943.808,87, ou seja, obteve um resultado correspondente a 88% de seu faturamento;

Outro fato que demonstra a intenção de omitir as receitas relativas às comissões recebidas, é que durante a fiscalização o contribuinte, após ser intimado, somente apresentou os contratos que geraram pagamentos de comissões diretamente à ITORORÓ, omitindo aqueles em virtude dos quais foram efetuados os pagamentos das comissões por meio da TIPRI. Estes contratos foram obtidos por meio de diligências junto às próprias instituições financeiras;

#### **Da Falta de Pagamento de IRPJ/CSLL por Estimativa**

Em virtude da omissão de receita, as bases de cálculo por estimativa do IRPJ e da CSLL foram reconstituídas, aplicando-se a multa isolada de 50% sobre os pagamentos não efetuados, nos termos do art. 44, II, "b", da Lei 9.430/96, conforme demonstrado no Anexo 17;

Em 29 de junho de 2015, o contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, alegando, em síntese, que (fls. 1.076/1.099):

#### **Decadência do período de janeiro a maio de 2010**

O crédito tributário do período de janeiro a maio de 2010 foi extinto pela decadência, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, uma vez que a ciência do lançamento ocorreu em 01 de junho de 2015;

#### **Impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício**

A cumulação da multa de ofício com a multa isolada implica dupla penalização, havendo inúmeros julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais-CSRF no sentido da sua impossibilidade, conforme demonstra o Acórdão nº 9101001.358, de 16/05/2012, da 1ª Turma, dentre outros;

#### **Legalidade do planejamento tributário adotado**

Em nenhuma das hipóteses veiculadas no Relatório Fiscal existe a situação de evasão fiscal;

Nunca tentou furta-se de prestar qualquer informação à fiscalização, tanto que apresentou o balanço consolidado do grupo empresarial com o somatório do resultado apurado;

Não foram efetuadas diligências junto às instituições financeiras BANCO FINASA B G S/A, BANCO FIAT S/A, BANCO PANAMERICANO S/A, FINASA LEASING ARRENDAMENTO MERCANTIL S/A e BANCO HSBC BANK BRASIL, que também firmaram contratos de serviços com a TIPRI PARTICIPAÇÕES e contribuíram para sua formação de receita;

Para estas instituições financeiras inexistente qualquer comprovação de que o contrato de intermediação financeira houvesse sido assinado pela empresa ITORORÓ ÍCULOS E PEÇAS;

Não há comprovação de que a empresa TIPRI PARTICIPAÇÕES não tenha prestado serviços às instituições financeiras BRADESCO, BV FINANCEIRA E ITAÚ; Não é porque o contrato esteja assinado pela ITORORÓ e haja cessão do pagamento em favor da TIPRI que o serviço de intermediação das propostas de financiamento não fora realizado por esta;

É uma opção da ITORORÓ definir quem fará a intermediação dos seus negócios jurídicos, considerada a sua atividade fim, que, por sinal, não contempla a intermediação de negócios financeiros;

A autoridade fiscal está sendo arдил ao afirmar que a ITORORÓ deixou de apresentar os contratos relativos aos recebimentos da TIPRI, pois a notificação foi para que aquela empresa apresentasse os contratos pelos quais obteve recebimentos das instituições e não para esta empresa;

A TIPRI poderia ter sido intimada a qualquer momento para apresentar os contratos, considerando que o MPF contemplava todas as empresas do grupo;

Não obstante ter firmado os contratos, a ITORORÓ nunca prestou serviços de intermediação para as instituições financeiras;

O planejamento tributário adotado pela empresa ITORORÓ é plenamente legal, tratando-se, na verdade, de elisão na qual os administradores buscam a menor onerosidade de custos, conforme dispõem os artigos 153 a 154 da Lei 6.404/76;

Existindo vários caminhos legais (portanto lícitos) para chegar a um mesmo resultado seria absurdo que a empresa tivesse que escolher aquele mais oneroso do ponto de vista fiscal;

Não há no Direito Brasileiro a figura do “abuso de formas”, havendo, inclusive, vários pronunciamentos do CARF no sentido de que “os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado, portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais consequências contrárias ao Fisco devem ser qualificadas como elisão fiscal e não de evasão ilícita”;

A desconstituição do planejamento fiscal levada a efeito pela fiscalização para exigir o tributo foi feita com base em analogia o que é vedado pelo art. 108, § 1º, do CTN;

Não há que se falar em confusão patrimonial, dado que todas as informações contábeis foram devidamente demonstradas em balancetes mensais com destaque das contas específicas das empresas coligadas, havendo clareza nos lançamentos contábeis das transações com a TIPRI;

Em resposta às intimações citadas no Relatório Fiscal, sempre demonstrou que as empresas ITORORÓ e TIPRI, embora ligadas, sempre tiveram suas demonstrações contábeis em conformidade com as normas brasileiras de contabilidade, destacando as seus planos de contas as contas específicas de compensação de uma empresa para outra, sem deixar de observar o princípio da entidade autônoma de cada empresa;

O rateio de despesas entre empresas de um mesmo grupo é perfeitamente normal pelas, normas brasileiras de contabilidade, inclusive, havendo inúmeras soluções de consulta a respeito do assunto, a exemplo da Solução de Divergência COSIT nº 23, de 23 de setembro de 2013;

O Conselho Federal de Contabilidade – CFC, ao aprovar o princípio da entidade, afirma que o patrimônio pessoa jurídica não pode ser confundido com o patrimônio de seus sócios ou proprietários, sendo que não houve qualquer acusação nesse sentido;

Caso se admita o lançamento efetuado, o que evidentemente não se espera, a apuração dos tributos lançados foi excessivamente majorada, visto que não foi deduzido das exações o montante recolhido pela empresa TIPRI no lucro presumido;

Sob pena de enriquecimento ilícito da União, há que se deduzir na própria apuração, mediante lançamento de ofício, dos tributos devidos pela ITORORÓ na sistemática do lucro real os tributos pagos pela TIPRI;

### **Impossibilidade da aplicação da multa de 150%**

A terceirização pela ITORORÓ da atividade não fim para empresa do mesmo grupo econômico não caracteriza hipótese de simulação, muito menos de sonegação fiscal;

A prestação de serviços de propostas financeiras pela empresa TIPRI, com recolhimento dos tributos pelo lucro presumido, encontra respaldo na legislação tributária;

O Acórdão nº 1302000.994, da 3ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da 1ª Seção do CARF, assim como as Súmulas nº 14 e 25, demonstram com clareza que a simples omissão de receita – o que, frise-se, não é o caso – não autoriza o lançamento da multa qualificada;

Vale lembrar, todos os documentos apresentados à fiscalização comprovaram a contabilização das operações entre a TIPRI e a ITORORÓ em contas específicas, com a identificação dos seus respectivos créditos e débitos;

O MPF contemplou, simultaneamente, as empresas ITORORÓ e TIPRI, sendo que cada uma destas apresentou suas respectivas respostas às intimações, não se podendo falar em sonegação ou simulação;

Todo o faturamento das empresas fiscalizadas foram declarados em balancetes mensais apresentados à fiscalização, ou seja, os valores provenientes da intermediação de financiamentos dos veículos comercializados pela ITORORÓ nunca foram omitidos das demonstrações contábeis;

Urge destacar que a TIPRI prestou serviços de intermediação não só para a ITORORÓ, mas também para a empresa SEMPRE AUTOMÓVEIS E PEÇAS LTDA, conforme se observa no próprio contrato firmado com a BV FINANCEIRA, juntado pela fiscalização;”

2. Em sessão de 08 de fevereiro de 2017, a 12ª Turma da DRJ/RJO, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, nos termos do Acórdão nº 12-85.232 (e-fls. 1250/1262), cuja ementa recebeu o seguinte descritivo:

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

Ano-calendário: 2010

MULTA ISOLADA. MULTA VINCULADA AO TRIBUTO. CUMULAÇÃO. VALIDADE.

É válida a cumulação da multa isolada com a multa vinculada ao tributo, porquanto cada uma delas corresponde a uma infração distinta e autônoma.

OMISSÃO DE RECEITA. SERVIÇOS DE INTERMEDIÇÃO FINANCEIRA. FALTA DE ESCRITURAÇÃO. COMPROVAÇÃO ATRAVÉS DE CONTRATOS E DECLARAÇÕES DOS CONTRATANTES.

Constitui omissão de receita a falta de escrituração da receita auferida pela prestação de serviços de intermediação financeira devidamente comprovados através de contratos e declarações das instituições bancárias contratantes.

OMISSÃO DE RECEITA. MULTA QUALIFICADA. INTENÇÃO DE OCULTAÇÃO DO FATO. COMPROVAÇÃO. LEGITIMIDADE.

Comprovada a omissão de receita, é legítima a aplicação da multa de ofício qualificada de 150% se comprovada a intenção do contribuinte de ocultar o fato da fiscalização.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. VIA INADEQUADA. IMPOSSIBILIDADE.

O processo administrativo fiscal não pode ser utilizado como sucedâneo do pedido de restituição/compensação, devendo o interessado formular seu pedido através da via procedimental adequada.”

3. Cientificada da decisão (Acesso via Portal e-CAC em 23/02/2017, e-fls. 1272/1274), a Recorrente interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 1277/1306) em 20/03/2017, reiterando as razões já expostas em sede de impugnação.

4. Em 15/06/2018, esta 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara do CARF resolveu, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do I. Relator Luis Fabiano Alves Penteado:

“Verifiquei nos autos que a Fiscalização, de fato, intimou a Recorrente para que apresentasse os contratos de Correspondente Bancário que deram origem às suas receitas.

Contudo, não existe nos autos a intimação da TIPRI para que esta apresentasse todos os contratos de Correspondente Bancário que deram origem às suas receitas. Tal verificação me parece inevitável para que o trabalho fiscal faça sentido, pois, o núcleo da autuação está na desconsideração da TIPRI como a verdadeira empresa prestadora de serviço de intermediação de contratos de financiamento e boa parte desta conclusão está baseada na ausência da TIPRI nos contratos de Correspondente Bancário.

Reputo aqui necessário que se faça tal verificação, pois, me parece ainda frágil, ou ao menos incompleto, o conjunto de evidências trazidas pela Fiscalização para subsidiar suas conclusões.

#### **Conclusão**

Diante do exposto DETERMINO a CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA para que a delegacia de origem intime a empresa TIPRI PARTICIPAÇÕES LTDA a apresentar todos os contratos de Correspondente Bancário celebrados com instituições financeiras que deram origem às suas receitas.

Após, intime-se a Recorrente para que se manifeste no prazo de 30 (trinta) dias e retornem os autos para julgamento neste Conselho.”

5. O Termo de Intimação Fiscal foi devidamente elaborado e entregue à destinatária TIPRI PARTICIPAÇÕES LTDA (e-fls. 1322/1326), bem como o Termo de Constatação para fins de informar a ora Recorrente (e-fls. 1327/1330). A TIPRI não apresentou os documentos solicitados e a ITORORO não se manifestou a respeito.

É o relatório.

#### **Voto Vencido**

Conselheira Gisele Barra Bossa, Relatora.

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

#### **Questão Preliminar**

**Da Alegação de Decadência do Crédito Tributário de PIS, COFINS, IRPJ e CSLL e Multa Isolada**

7. Segundo a Recorrente, o período de janeiro a maio de 2010 fora alcançado pela decadência, nos moldes do art. 150, § 4º do CTN, tendo em vista que a ciência do auto ocorreu em 01/06/2015.

8. Cabe lembrar aqui que no ano de 2010, a ora Recorrente apurou o IRPJ pela sistemática do Lucro Real Anual, desta sorte, a contagem do prazo decadencial para fins de IRPJ/CSLL inicia-se em 01/01/2011 e termina em 31/12/2015. Considerando que a ciência do auto ocorreu em 01/06/2015, não há que se falar aqui em decadência do IRPJ e da CSLL, tampouco da exigência de multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo estimada.

9. **No tocante ao PIS e à COFINS** cuja apuração é mensal, cabe aqui analisar se neste caso concreto deve ser aplicada a regra contida no art. 150, § 4º do CTN ou aquela contida no art. 173, I do mesmo diploma legal.

10. Conforme será melhor aclarado neste voto por ocasião da análise de mérito, não vejo aqui, contrariamente ao que entendeu a fiscalização e os julgadores da DRJ, qualquer evidência de que a Recorrente incorreu em dolo, fraude ou simulação que justificasse a aplicação do art. 173, I do CTN.

11. Assim, aplicando-se a regra do 150, § 4º do CTN, evidencio que os períodos de janeiro, fevereiro, março, abril e maio de 2010 já tinham sido alcançados pela decadência quando da lavratura do auto de infração. E, nesse sentido, tais montantes devem ser excluídos do lançamento.

## Questões de Mérito

### I. Da Legalidade do Planejamento Tributário: Opção pelo Lucro Presumido

12. Segundo a fiscalização, a Recorrente perpetrou Planejamento Tributário abusivo ao interpor uma terceira pessoa para desempenhar sua atividade de intermediação de financiamento de veículos, transferindo, por consequência, a receita desta atividade para o terceiro e assim alcançar menor carga tributária.

13. Destaco aqui, trecho do acórdão da DRJ que analisou tal ponto:

“No caso sob exame, malgrado os argumentos da defesa, ficou evidente, mediante provas robustas, a saber, contratos celebrados com as instituições financeiras e declarações prestados por estas no bojo da ação fiscal, que a empresa ITORORÓ VEÍCULOS E PEÇAS, ora autuada, foi quem efetivamente prestou os serviços de intermediação de financiamentos para aquelas instituições. A empresa TIPRI PARTICIPAÇÕES figurou nas referidas avenças apenas como beneficiária dos pagamentos.

As próprias instituições financeiras contratantes, BANCO ITAÚ BBA S/A, BANCO ITAUCARD S/A, BANCO BRADESCO FINANCIAMENTOS S/A e BV FINANCEIRAS A CRÉDITO FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO, quando questionadas em diligência acerca da motivação dos pagamentos em favor da TIPRI, conforme relatado às fls. 1.021 a 1.030 dos autos, são uníssonas em afirmar que esta empresa foi, tão somente, indicada pela ITORORÓ (contratada), por força do contrato, como destinatária da remuneração pela prestação dos serviços.

**Destarte, a meu ver, não houve sequer simulação, pois o próprio contrato formalmente celebrado – que deveria ser o ato simulado – não coloca a empresa TIPRI na condição de contratada, mas de simples beneficiária dos pagamentos.** Quem figura de forma ostensiva como prestadora dos serviços é a ITORORÓ. Ou seja, houve, sim, a intenção (dolo) de omitir as receitas decorrentes destes serviços, visto que os recursos foram redirecionados para outro beneficiário (com regime tributário mais favorável), como se receita deste fosse, e não oferecidos à tributação por quem possuía relação pessoal e direta com o fato gerador (contribuinte).” (grifos nossos)

14. É importante notar que, a acusação fiscal não gira em torno do fato da empresa contratada (TIPRI) ser fictícia, dita de papel, mas da evidência de que parte substancial de sua receita decorre de atividades desempenhadas pela ITORORO, ora Recorrente, devendo ser atribuída a esta última a correspondente tributação, dada a demonstração de confusão patrimonial (item “DA CONTABILIZAÇÃO - CONFUSÃO PATRIMONIAL” do Relatório Fiscal, e-fls. 1017/1021).

15. Fica claro que a Recorrente (ITORORO), cujo negócio principal é vender veículos (e não financiar), transferiu atividade de intermediação de financiamentos para outra empresa do grupo (TIPRI) que concentrou tal atividade e obteve tributação mais favorável. A fiscalização ao verificar tal operação a considerou abusiva e a desqualificou, sendo certo que o efeito daí consequente é a tributação na ITORORO das receitas auferidas pela TIPRI.

16. A fiscalização ataca questão formal baseada na inexistência de contrato de intermediação de financiamentos (contrato de correspondente bancário) entre a empresa TIPRI e as instituições financeiras, mas, tão somente, contratos de prestação de serviços celebrados entre a ora Recorrente (ITORORO) e os bancos. E, diante da ausência de documentação capaz de justificar a origem do pagamento das comissões por ela recebidas (TIPRI), conclui que a estrutura operacional criada entre a ITORORO (vendedora de veículos) e a TIPRI (intermediadora) tem como único propósito a economia de tributos.

17. Por sua vez, a ora Recorrente, em inúmeras oportunidades, arguiu que:

“22. Por outro lado, torna-se a repetir, o relatório fiscal se mostra mais frágil quando se debruça sobre as Notas Fiscais de serviços emitidas pela empresa TIPRI PARTICIPAÇÕES LTDA, uma vez que o relatório fiscal sequer fez contar em suas diligências informações de contratos com as instituições financeiras BANCO FINASA BMG S/A, BANCO FIAT S/A, BANCO PANAMERICANO S/A, FINASA LEASING ARRENDAMENTO MERCANTIL S/A E BANCO HSBC BANK BRASIL, que fazem parte também da receita provida na TIPRI PARTICIPAÇÕES LTDA.

23.- Ou seja, não há no relatório da Fiscalização qualquer informação de diligência junto às instituições financeiras BANCO FINASA BMG S/A, BANCO FIAT S/A, BANCO PANAMERICANO S/A, FINASA LEASING ARRENDAMENTO MERCANTIL S/A E BANCO HSBC BANK BRASIL, mas somente para às instituições BRADESCO, ITAÚ, BV FINANCEIRA com apresentação de contratos firmados pela ITORORÓ com referidas instituições financeiras, o que significa que para aquelas instituições financeiras inexistia qualquer comprovação de que o contrato de intermediação financeira houvesse sido assinado somente pela empresa ITORORÓ VEÍCULOS E PEÇAS LTDA e não pela empresa TIPRI.

24.- No caso em exame, o relatório fiscal resta superficial, pois em nenhum instante restou comprovado que a empresa TIPRI PARTICIPAÇÕES S.A não tenha prestado serviços às instituições financeiras BRADESCO, BV FINANCEIRA e ITAÚ. Ora, Não é porque o contrato esteja assinado pela empresa Recorrente e a haja cessão do pagamento do crédito para empresa TIPRI PARTICIPAÇÕES LTDA, que os serviços de intermediação das propostas de financiamentos não foram realizados por essa última.

18. Nesse sentido, foi prudente a conversão do feito em diligência para que a delegacia de origem intimasse a empresa TIPRI PARTICIPAÇÕES LTDA a apresentar todos os contratos de correspondente bancário celebrados com instituições financeiras que deram origem às suas receitas. Contudo, tal exigência não foi atendida, tampouco foram prestados esclarecimentos pela TIPRI.

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

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

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

22. Nas palavras de Gustavo Binenbojm<sup>1</sup>, *“a definição do que é interesse público, e de sua propalada supremacia sobre os interesses particulares, deixa de estar ao inteiro arbítrio do administrador, passando a depender de juízos de ponderação proporcional*

---

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

*entre os direitos fundamentais e outros valores de interesse metaindividuais constitucionalmente consagrados”.*

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

24. Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>2</sup> apresenta a noção de interesse público como a projeção de interesses individuais e privados no plano coletivo. O doutrinador rejeita a dissociação dos conceitos ao enfatizar a existência de ligação entre os interesses públicos e privados. Sabemos que não é fácil desconstruir velhos paradigmas, mas é evidente que o Estado brasileiro precisa se organizar para proteger, promover e compatibilizar direitos individuais e interesses gerais da coletividade para atender de forma efetiva os ditames constitucionais.

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

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

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

28. Tecnicamente, o ordenamento jurídico brasileiro não introduziu a suposta "norma antiabuso" ou "norma antielisão". O próprio parágrafo único do artigo 116, do CTN<sup>3</sup>, não é autoaplicável, mas depende de regulamentação por lei ordinária, a qual não ocorreu até o presente momento.

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

---

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

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

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

30. A redação proposta para citados artigos era no sentido de que a desconsideração de ato ou negócio jurídico poderia ser feita se fosse verificada a "falta de propósito negocial ou abuso de forma". Entretanto, essa tentativa de regulamentação não logrou êxito, pois os respectivos artigos da MP 66/2002 foram excluídos quando da sua conversão na Lei n.º 10.637/2002.

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

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

"Desconsideração de Atos e Negócios Jurídicos - O parágrafo único do art. 116 do CTN, com redação dada pela Lei Complementar n.º 104/2001, possui eficácia limitada, sendo imprescindível para sua eficácia plena a entrada em vigor de lei integrativa". (Decisão n.º 3.310; 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG; sessão de 27/03/2003).

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

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

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

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

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

34. Assim sendo, as normas gerais de controle de planejamentos tributários relacionadas às figuras do abuso de direito, abuso de forma, negócio jurídico indireto, inexistência de propósito negocial (razões extratributárias relevantes) **não têm amparo no Direito Tributário Brasileiro** e, portanto, não podem ser utilizadas como fundamento para o lançamento<sup>4</sup>.

35. No mais, registro ser filiada à doutrina que defende a impossibilidade de se aplicar o artigo 187, do Código Civil<sup>5</sup> ao Direito Tributário sem os devidos ajustes normativos específicos (dada a peculiaridade do disciplinamento), via lei complementar. O abuso de direito em matéria cível foi concebido com o *animus* de regular relações de direito privado e não de direito público, daí a necessária conformação constitucional (CF/88) e legal (CTN) para fins de aplicação deste instituto em matéria tributária.

36. De acordo com Paulo Ayres Barreto<sup>6</sup> os princípios informadores do Direito Privado e do Direito Público não são necessariamente os mesmos, enquanto em relação às normas cíveis "*aceita-se com maior tranquilidade a dilargação do conteúdo das regras em situações conflituosas apreciadas pelo Poder Judiciário, com base nos seus princípios informadores (eticidade, socialidade, operabilidade)*", em matéria tributária prestigia-se a certeza no direito, a segurança jurídica e a estrita legalidade, de modo que seria assegurado ao contribuinte prever com antecedência o alcance preciso das normas tributárias.

37. No mais, Humberto Ávila<sup>7</sup>, ao tratar da eficácia do Código Civil na legislação tributária, fez questão de registrar que para todos os temas reservados às normas gerais em matéria tributária, em que se requer lei complementar, "o novo Código Civil não importa". Para os demais temas, as normas privadas somente importariam caso não houvesse normas

---

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

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

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

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

tributárias específicas (princípio da especialidade). Logo, a repercussão tributária do Código Civil é restrita.

38. Em termos práticos, as diretrizes do artigo 187, do Código Civil, ecoam de forma a anular o ato ilícito e não permitem a requalificação do ato - efeito esperado quando da aplicação do instituto em matéria tributária, por exemplo. Logo, resta nítida a impossibilidade de as doulas autoridades fiscais e julgadoras buscarem tais fundamentos para a manutenção do auto de infração<sup>8</sup>.

39. A partir destes pressupostos, neste caso concreto caberia, em havendo efetiva conduta fraudulenta, dolosa ou simulatória<sup>9</sup> (evasão fiscal), a aplicação e motivação fático-probatória à luz do artigo 149, inciso VII, do CTN<sup>10</sup>, o que não ocorreu.

40. Dito isso e em análise da capitulação e motivação do presente auto de infração, verifico que a doulta autoridade fiscal cuidou de (i) capitular a infração nos termos dos artigos 218 e seguintes do RIR/99 e não no artigo 116, do CTN (pendente de regulamentação) ou no artigo 149, VII, do CTN (hipóteses de dolo, fraude e simulação); e (ii) consignar o fato da contribuinte ter se utilizado de opções fiscais lícitas (tributação pelo lucro presumido e lucro real), ainda que de forma abusiva (o fisco trouxe o termo abuso "solto" sem trabalhar a construção técnica pertinente<sup>11</sup>). Ademais, instruiu o presente feito com provas robustas de que a infração está diretamente relacionada ao fato do próprio grupo econômico não conseguir segregar as receitas de cada uma das empresas.

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

42. Não verifico a intenção da Recorrente de ocultar informações, inclusive, no curso do PAF, as solicitações das autoridades foram alvo de atendimento e/ou esclarecimentos por parte da contribuinte e das instituições financeiras, basta debruçar-se no teor do Relatório Fiscal (e-fls. 1013/1035). E, em que pese a TIPRI não tenha se manifestado de forma a instruir o presente feito com os contratos de correspondente bancário, tal fato só reforça mais a ocorrência de confusão patrimonial.

---

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

<sup>9</sup> Não é demais registrar que sequer foi aventada a ocorrência de simulação.

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

<sup>11</sup> Não há, no curso do PAF, qualquer menção/construção atrelada ao artigo 187, do CC e do 149, VII, do CTN.

43. Assim sendo, a controvérsia central para esta relatoria não está no fato de a contribuinte ter praticado suposto planejamento tributário abusivo, mas na clara confusão patrimonial entre as empresas que compõe o grupo econômico advinda da violação ao princípio contábil da entidade. Os elementos fáticos demonstram isso e o Relatório Fiscal é expresso nesse sentido. Vejamos alguns trechos:

“56. Da análise da contabilidade da contribuinte, especificamente a conta n.º 1.01.04.09.22 – TIPRI PARTICIPAÇÕES S/C, dos documentos de caixa relativos a alguns lançamentos realizados nessa conta e das declarações apresentadas pela empresa, concluímos:

- A empresa Itororó possui na sua contabilidade a conta n.º 1.01.04.09.22 – TIPRI PARTICIPAÇÕES S/C, a qual funciona como uma espécie de conta corrente com relação à empresa TIPRI em virtude de ser uma empresa pertencente ao mesmo grupo econômico;
- Nesta conta foram efetuados diversos lançamentos referentes as despesas da empresa TIPRI, porém pagos pela ITORORÓ;
- Também foram realizados diversos lançamentos relativos a transferências bancárias, tanto da TIPRI para a ITORORÓ, como da ITORORÓ para a TIPRI;
- A contribuinte apresentou como justificativa desses lançamentos de transferências bancárias e também relativos aos pagamentos de despesas da empresa TIPRI o fato de tanto esta empresa como a contribuinte não possuírem recurso financeiro nas datas de pagamentos de tais despesas ou para ajuste do conta corrente relativo à empresa TIPRI;
- Em que pese essa alegação, é notório que os fatos mencionados acima ferem claramente os princípios contábeis, especificamente, o “PRINCÍPIO DA ENTIDADE” (...).
- Observa-se que houve uma verdadeira confusão patrimonial quando a contribuinte contabilizou nos seus livros contábeis despesas de responsabilidade da empresa TIPRI. O fato dessa empresa pertencer aos mesmos sócios não justifica os lançamentos realizados na conta n.º 1.01.04.09.22 – TIPRI PARTICIPAÇÕES S/C;
- Como prova da CONFUSÃO PATRIMONIAL basta observar o histórico dos lançamentos realizados na conta n.º 1.01.04.09.22 ( ANEXO 1) para perceber que há um diversidade de tipos de lançamentos: despachante, GPS, energia elétrica, vistoria de veículos, telefone, aluguel de imóvel e outros. Verifica-se ainda, que em diversos lançamentos, principalmente, os referentes as transferências bancárias o histórico menciona apenas a conta bancária debitada ou creditada, ou seja, não deixando claro o objetivo de cada lançamento;
- Outro aspecto é que a contribuinte, quando intimada, somente apresentou os documentos de transferência bancária (em regra, TED), não justificando o motivo de cada transferência. Fica claro que, na realidade, a empresa TIPRI funciona como um departamento da empresa Itororó, pois recebe valores oriundos das comissões pagas pelas instituições financeiras pelo financiamento dos veículos comercializados pela Itororó Veículos e repassa esses valores conforme a necessidade da contribuinte Itororó. No ANEXO 1 é possível verificar que, no ano de 2010, o total de créditos efetuados na conta n.º 1.01.04.09.22 – TIPRI PARTICIPAÇÕES S/C é da ordem de R\$ 12.559.062,95. Para se ter uma ideia, o resultado operacional da empresa Tipri Participações no ano de 2010 foi de R\$ 12.943.808,87. Ou seja, de alguma forma, grande parte da movimentação financeira da empresa Tipri é repassada para a Itororó Veículos.

- Outro ponto é que na contabilidade da empresa Itororó são lançadas algumas despesas da empresa TIPRI PARTICIPAÇÕES, porém não são contabilizadas as receitas relativas às comissões. Essas somente são contabilizadas na empresa TIPRI.
- Com relação à empresa Tipri Participações Ltda, cabe observar ainda que esta empresa e a Itororó Veículos e Peças possuem os mesmos sócios. Durante o ano de 2010 a empresa foi tributada pelo regime Lucro Presumido.”

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

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

#### "O PRINCÍPIO DA ENTIDADE

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

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

#### O PRINCÍPIO DA CONTINUIDADE

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

46. A partir da leitura dos artigos, não está a Recorrente dispensada de escriturar adequadamente suas operações. A autonomia patrimonial das empresas deve ser preservada, sob pena de se **incentivar real confusão patrimonial**.

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

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

## II. Da Impossibilidade de Qualificação da Multa de Ofício

49. As autoridades fiscais consideraram que a Recorrente teria agido com o dolo ao criar uma empresa com o único intuito de evitar a tributação mais onerosa na empresa principal. Vejam as seguintes afirmativas:

### “IV – Da Qualificação da Multa de Ofício

61. A fiscalizada ao participar da operação tal como descrita nos parágrafos anteriores, tinha clara a intenção de fugir à oneração tributária, caminhando para o lado da evasão tributária;

62. Este “planejamento tributário” tal como concebido, em princípio, busca tributação mais benéfica (Lucro Presumido) na empresa TIPRI PARTICIPAÇÕES LTDA, em detrimento da real tributação (Lucro Real) pela empresa ITORORÓ VEÍCULOS E PEÇAS LTDA; (...)”

61. E mais, que tal conduta configuraria, **ao mesmo tempo e sem qualquer distinção técnica/tipificação**, sonegação e fraude (e-fls. 1033), conforme disposto nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, o que resultaria na aplicação de multa com o percentual de 75% duplicado, nos termos do artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º. O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

62. Conforme disposto no artigo 71 da Lei nº 4.502/64, sonegar é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do evento tributário, sua natureza ou circunstâncias materiais, bem como das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente:

“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.”

63. Da leitura, é possível concluir que a sonegação implica em descumprimento por parte do sujeito passivo de dever instrumental prejudicando a constituição da obrigação do crédito tributário. Em termos fáticos, a autoridade fiscal deve provar que a conduta do contribuinte impediu a apuração dos créditos tributários e, conseqüentemente, prejudicou o lançamento.

64. A segunda hipótese de aplicação de multa qualificada é a fraude, definida sobre a ótica tributária, do seguinte modo:

“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.”

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

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

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

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

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

69. Em linha com este raciocínio, para o Alberto Xavier<sup>12</sup>, a figura da fraude exige três requisitos. O um, que a conduta tenha **finalidade** de reduzir o montante do tributo devido, evitar ou diferir o seu pagamento; o dois, o **caráter doloso** da conduta com intenção de resultado contrário ao Direito; e, o três, que tal ato seja o **meio** que gerou o prejuízo ao fisco.

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

71. Logo, para restar configurada a fraude, a autoridade fiscal deve trazer aos autos elementos probatórios capazes de demonstrar que o sujeito passivo praticou conduta ilícita e intencional hábil a ocultar ou alterar o valor do crédito tributário, bem como que tal ato afetou a própria ocorrência do fato gerador.

72. É importante reforçar que o reconhecimento de quaisquer destas práticas deve ser comprovado pela autoridade fiscal através do nexo entre caso concreto e a suposta sonegação, fraude ou conluio e caracterização efetiva do dolo. Esse é o entendimento deste E. C. CARF, *verbis*:

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

**É incabível a aplicação de multa qualificada, com percentual de 150%, quando não restar comprovada a conduta dolosa do sujeito passivo**, em especial nos casos de planejamento tributário acerca do qual haja divergência na doutrina e na jurisprudência. (...) (Processo nº 16682.720182/2010-27, Acórdão nº 1301002.670, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária / 1ª Seção, Sessão de 18 de outubro de 2017, Relator Roberto Silva Junior). (grifos nossos)

73. Vejamos trecho deste acórdão sobre o assunto:

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

74. Já o Acórdão nº 1301002.628, proferido a partir do Recurso de Ofício da Fazenda Nacional, ao tratar do tema omissão de receitas, depósitos bancários de origem não comprovada, afasta a multa qualificada ante a ausência de comprovação da intenção do agente de fraudar e sonegar, *verbis*:

---

<sup>12</sup> XAVIER, Alberto. Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva. São Paulo: Dialética, 2000, p. 78.

"MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A infração de omissão de receitas caracterizada pela via presuntiva, na hipótese em que valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida junto a instituição financeira, não tenham sua origem comprovada por seu titular, **impede, por contradição lógica, concluir que sua prática ocorreu com evidente intuito de fraude, circunstância qualificadora da multa de ofício que pressupõe um juízo de certeza acerca da natureza jurídica daqueles valores.**(...) (Processo n.º 19515.002704/2007-20, Acórdão n.º 1301002.628, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária / 1ª Seção, Sessão de 5 de fevereiro de 2015, Relatora Amélia Wakako Morishita Yamamoto). (grifos nossos)

75. Cumpre destacar o seguinte trecho do voto condutor:

"A DRJ entendeu que o dolo não ficou comprovado, faltou à fiscalização a comprovação de fatos que motivassem a aplicação da multa de 150%. (...)

No seu entendimento, **a simples constatação de conduta omissa de receitas por parte do contribuinte não é condição suficiente para qualificá-la. Ou seja, não bastaria a mera constatação de um ilícito, mas deveria ser verificada uma incontestável intenção de fraudar/sonegar.**

E isso que diferencia a conduta mais gravosa, da simples omissão de receitas, por falta de declaração de valores tributáveis ao fisco.

No caso em destaque, a infração de omissão de receitas foi caracterizada pela presunção, nos termos do art. 42 da Lei 9430/96, cuja consequência foi a aplicação da exigência de ofício dos tributos devidos, e a circunstância que o qualificava – evidente intuito de fraude não foi comprovado pela Autoridade Fiscal.”(grifos nossos)

76. Os acórdãos citados deixam clara a necessidade observância dos três requisitos aqui expostos: conduta ilícita, intenção e nexos de causalidade entre a ação do sujeito passivo e o prejuízo ao erário, para fim de justificar a efetiva ocorrência das práticas infracionais em comento.

77. Conforme exhaustivamente delineado e motivado no item I do presente voto, considero que não estamos diante de operação fraudulenta e, por consequência, não verifico o intuito doloso (consciência e vontade) na conduta da ora Recorrente hábil a ensejar a qualificação da multa de ofício.

78. Repita-se, a presente infração foi capitulada pela autoridade fiscal nos termos dos artigos 218 e seguintes do RIR/99 e não no artigo 116, do CTN (pendente de regulamentação) ou no artigo 149, VII, do CTN (hipóteses de dolo, fraude e simulação).

79. Na medida que as operações foram calcadas em atos lícitos e diante da inexistência de legislação apta a limitar a capacidade do contribuinte de se auto-organizar e de gerir suas atividades com o menor ônus fiscal (suposto abuso), **não há que se falar em fraude à**

**lei**, tampouco considerar a ocorrência de fraude fiscal hábil a ensejar a qualificação da multa de ofício. Há sim violação ao princípio contábil da entidade, mas não fraude.

80. Efetivo erro na apuração que, por questões operacionais e até por **opção fiscal** levaram a confusão patrimonial, não configura fraude fiscal. **Na prática, o sujeito passivo que pretende ocultar e dificultar o acesso as informações não responde os termos de intimação, tampouco presta esclarecimentos.** Vejam que, o atendimento, ainda que parcial das intimações, **viabilizou a adequada lavratura do auto de infração, especialmente diante da apresentação dos registros contábeis da ora Recorrente.**

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

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

"Súmula CARF nº 14

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, **não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.**

Súmula CARF nº 25

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

Súmula CARF nº 34

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

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

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

### III. Da Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício

85. A decisão de piso manteve a aplicação de multa isolada por ausência de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa por entender que a referida multa e a multa de ofício teriam fatos geradores distintos. Entretanto considero tal aplicação incabível.

86. Em que pese ser aplicável a multa de ofício na hipótese da manutenção das glosas, não cabe aqui a aplicação de multa isolada de forma concomitante, conforme pretendem as autoridades fiscais, com fundamento no artigo 44, inciso II, alínea b, da Lei n.º 9.430/1996 (redação dada pela Lei n.º 11.488/2007).

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(...) II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...) b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

87. Por mais que a redação original do artigo 44, da Lei n.º 9.430/1996 tenha sofrido alterações ao longo do tempo, estas não foram capazes de afastar a aplicação da Súmula CARF n.º 105. Vejamos:

Súmula CARF n.º 105: 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.

Redação Original do artigo 44, §1º da Lei n.º 9.430/1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

(...) § 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas: (Vide Medida Provisória n.º 303, de 2006)

(...) IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

88. As alterações promovidas no art. 44 da Lei n.º 9.430/96, pela Medida Provisória n.º 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei n.º 11.488/07, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base impositiva ao tributo devido no ajuste anual.

89. A própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351/07, limitou-se a esclarecer que a alteração do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, efetuada pelo artigo 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora.

90. E, caso se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, subsiste o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que importa o afastamento da penalidade menos gravosa.

91. Nessa linha foi o entendimento desse E. Conselho em casos semelhantes a este, *verbis*:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

MULTA ISOLADA. ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. LANÇAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO ACRESCIDO DE MULTA DE OFÍCIO E DE MULTA ISOLADA EM RELAÇÃO ÀS ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS.

A multa isolada é sanção aplicável nos casos em que o sujeito passivo, no decorrer do ano-calendário, deixar de recolher o valor devido a título de estimativas ou carnê-leão. Encerrado o ano-calendário não há o que se falar em recolhimento de carnê-leão ou de estimativa, mas sim no efetivo imposto devido. Nas situações em que o sujeito passivo, de forma espontânea, oferecer os rendimentos ou lucros à tributação, acompanhado do pagamento dos tributos e juros, aplica-se o instituto da denúncia espontânea previsto no disposto no artigo 138 do CTN. Nos casos de omissão, verificada a infração, apura-se a base de cálculo e sobre o montante dos tributos devidos aplica-se a multa de ofício, sendo incabível a exigência da multa isolada cumulada com a multa de ofício.

A alteração do artigo 44, II, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007, resultante da conversão da Medida Provisória 351, de 2007, não teve o condão de cumular a multa de ofício com a multa isolada, mas sim reduzir o percentual desta, quando devida, por se tratar de infração de menor gravidade.

Ademais, o item 8 da exposição de motivos da citada Medida Provisória fala em “multa lançada isoladamente nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa.” Assim, se estamos falando de multa isolada ela não pode ser cumulada com outra multa, sendo a primeira exigida, no decorrer do ano-calendário, nas circunstâncias em que o contribuinte deixar de recolher os valores devidos a título carnê-leão ou de estimativas e a segunda quando verificada omissão após o período de apuração e prazo para entrega da declaração Recurso de Ofício Negado. Recurso Voluntário Provido em Parte”.

(Processo nº 10920.004434/2010-31, Acórdão nº 1402-001.369, 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária / 1ª Seção, Sessão de 10 de abril de 2013, Relator Moisés Giacomelli Nunes da Silva).

“MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal". (Processo n.º 16561.720157/2014-43, Acórdão n.º 1401-002.076, 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária / 1ª Seção, Sessão de 19 de setembro de 2017, Relator Daniel Ribeiro Silva)

92. Diante do exposto, considero as multas isoladas cobradas nos autos desse processo inaplicáveis.

## **VI. Tributação Reflexa: CSLL, PIS e COFINS**

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

## **Conclusão**

94. Diante do exposto, VOTO no sentido de CONHECER do Recurso Voluntário e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para: (i) reconhecer a decadência com relação ao PIS e à COFINS, nos períodos de janeiro à maio de 2010; (ii) afastar a qualificação da multa, devendo ser mantido o percentual de 75%; (iii) afastar as multas isoladas por falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo estimada.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, Redator Designado.

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, Redator designado.

## **Da Multa Qualificada**

Entendo que não se tratou de simples omissão de receitas. Haja vista as ações perpetradas pelo Recorrente, dissimulando dolosamente, intencionalmente, o conhecimento do real negócio jurídico realizado, transferindo suas receitas de remuneração pela intermediação financeira para a empresa Tipri Participações Ltda, torna-se imperativo a aplicação da multa qualificada prevista no art. 44 da Lei 9.430/96:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (“Caput” do artigo com redação pela Lei n.º 11.488, de 15/6/2007) 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; (Inciso com redação pela Lei n.º 11.488, de 15/6/2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (inciso com redação pela Lei n.º 11.488, de 15/6/2007) a) na forma do art. 8º da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Alínea acrescida pela Lei n.º 11.488, de 15/6/2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Alínea acrescida pela Lei n.º 11.488, de 15/6/2007)

§ 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 n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (“Caput” do parágrafo com redação pela Lei n.º 11.488, de 15/6/2007).”

A Lei n.º 4.502/64, assim define os crimes tributários de sonegação e fraude:

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

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

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

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

Os atos jurídicos praticados pelo Recorrente, e condensados no Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 1013 e ss), objetivaram impedir o conhecimento da ocorrência do Fato Gerador, qual seja, o auferimento de receitas de comissão pela intermediação financeira, ensejando, desta forma, a aplicação da majoração da multa qualificada de 150% (Cento e cinquenta por cento), prevista no artigo 44, da Lei n.º 9.430/1996.

Conforme descrito naquele TVF, nas operações de financiamento ocorridas na Recorrente, para cada valor financiado tinha-se um valor de remuneração a título de comissão pela intermediação no financiamento. Tratava-se esta comissão de uma remuneração oferecida pelas empresas financeiras em troca do serviço de intermediação dos contratos de venda financiada. Desta forma, não poderia a remuneração ser tratada, ou melhor, ser apropriada por outro sujeito que não a empresa que comercializou o veículo.

Adicione-se que, em consonância com os documentos apresentados pelas Instituições Financeiras e com os dados extraídos da Contabilidade da Recorrente, do valor total do financiamento, uma parcela era apropriada na empresa Itororó Veículos e Peças Ltda (pagamento do veículo), outra parcela era apropriada na empresa Tipri Participações Ltda (remuneração da Comissão pela Intermediação financeira).

Conforme contratos apresentados pelas Instituições Financeiras que efetuaram pagamentos a título de comissões à Recorrente (Concessionária Itororó Veículos), a obrigação

pela execução de todas as etapas necessárias para a concretização do financiamento era da Recorrente.

Ou seja, era a Recorrente que, em troca de comissão previamente negociada, disponibilizava as instalações e seus clientes, e por conseguinte seus vendedores, para que as vendas fossem financiadas pelas instituições financeiras.

Da análise dos contratos e declarações prestados pelo Bradesco, BV Financeira e Itaú, verificou-se, que efetivamente a empresa Tipri Participações Ltda não fez parte dos contratos. Verificou-se que cabia à empresa Itororó (Recorrente), como contratada, toda obrigação perante o cliente (comprador do veículo financiado), seja no cadastro do mesmo, prestação de informações, na operacionalização do financiamento. Apesar de não haver responsabilidades contratuais, no contrato com o Itaú a Tipri Participações Ltda constou apenas como beneficiária de recebimento de todos os direitos creditórios referentes a financiamentos.

Ou seja, a Recorrente ao participar da operação tal como descrita tinha clara a intenção de fugir à oneração tributária, escolhendo a evasão tributária. Este “planejamento tributário” tal como concebido, buscou tributação mais benéfica (Lucro Presumido) na empresa Tipri Participações Ltda, em detrimento da real tributação (Lucro Real) pela empresa Recorrente (ITORORÓ).

Desta forma, concordamos com a conclusão do TVF, confirmado pela Decisão de Primeira Instância, de que a Recorrente, ao criar todo este estratagem, este “planejamento fiscal”, buscou simular/dissimular uma situação contábil estranha aos princípios e normas. Com esta simulação dos fatos, a Recorrente buscou esquivar-se, de forma ilegal e ardilosa, ao real encargo tributário. Com esta estratégia contábil/tributária, a Recorrente, que tem custos e despesas elevados e condições mais onerosas de tributação minimizou as receitas, transferindo-as a terceiro, de tal modo a, sistematicamente, não gerar lucro contábil e fiscal de vulto, ou mesmo gerar prejuízos.

Outro fato a ser destacado, e que demonstrou a intenção de omitir as receitas relativas às comissões recebidas, é que durante a fiscalização o Recorrente, após ser intimado, somente apresentou os contratos que geraram pagamentos de comissões diretamente à ITORORÓ, omitindo aqueles em virtude dos quais foram efetuados os pagamentos das comissões por meio da Tipri. Estes contratos foram obtidos por meio de diligências junto às próprias instituições financeiras;

Por fim, fazia parte da atividade econômica da Recorrente, dentre os seus próprios clientes, a captação de clientes para empresas financiadoras, as quais pagavam uma comissão à Recorrente. Assim, as comissões recebidas nessa atividade de captação deveriam ser oferecidas à tributação pela Recorrente. Todavia, isso não ocorreu, o que caracterizou a omissão de receitas.

Ademais, conforme demonstrado, além de omitir suas receitas, a Recorrente adotou um artifício para ocultar sua omissão, atribuindo a terceiro (Tipri) a receita que era sua própria. Na espécie, o terceiro não exercia a referida atividade de captação de clientes e, na verdade, possuía existência meramente formal.

Assim, entendo que a Recorrente, além de omitir receitas, praticou atos com o objetivo específico de ocultar a sua omissão, os quais exteriorizam e evidenciam o seu dolo, dando ensejo à qualificação da multa de ofício. Assim já decidiu esta Turma (Ac. 1201002.921, de 14/05/2019).

### **Da Decadência / PIS e Cofins.**

Considerando-se que ficou comprovada a ocorrência de dolo, fraude e simulação, a regra a ser aplicada para aferição da decadência migra do art. 150 para o art. 173, I, todos do CTN.

Assim, aplicando-se a regra do art. 173, I, constato que a tributação das contribuições para os períodos de janeiro, fevereiro, março, abril e maio de 2010 não tinham sido alcançados pela decadência quando da lavratura do auto de infração. Segundo aquele dispositivo, o prazo decadencial é de cinco anos contados “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”; isto é, cinco anos a partir de 01/01/2011, findando-se em 31/12/2015. Nesse sentido, tais montantes devem ser mantidos no lançamento.

### **Da possibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício**

Concordo com a decisão de primeira instância no que se refere à manutenção da aplicação de multa isolada por ausência de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa, por entender que a referida multa e a multa de ofício tem fatos geradores distintos. Peço vênua para reproduzir os argumentos da decisão de primeira instância, por concordar integralmente com eles:

A multa isolada deriva do descumprimento da obrigação de recolher as estimativas mensais, obrigação esta decorrente da escolha por parte do contribuinte do regime anual de apuração do lucro real. Por outro lado, a multa de ofício decorre do descumprimento da obrigação de recolher o imposto efetivamente apurado ao término do ano-calendário. Excluir a multa isolada é retirar a obrigatoriedade da norma, tornando-a uma simples recomendação, porquanto o descumprimento não acarretaria qualquer consequência ao contribuinte.

Destarte, não se trata de dupla penalização, mas de penalidades autônomas por fatos distintos. Ademais, não se pode sequer afirmar que as duas sanções incidam sobre a mesma base, já que o valor da estimativa não se confunde com o valor do tributo apurado ao final do período anual.

### **Tributação Reflexa: CSLL, PIS e COFINS**

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

Diante do exposto, voto por negar integralmente provimento ao recurso voluntário, mantendo a qualificação da multa de ofício, afastando integralmente a ocorrência de decadência e mantendo a multa isolada aplicada.

*(assinado digitalmente)*

Lizandro Rodrigues de Sousa