



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

Processo nº	10945.720214/2011-51
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1402-001.601 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	11 de março de 2014
Matéria	OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrente	V. PILATI EMPRESA DE TRANSPORTES RODOVIÁRIOS LTDA. e coobrigados: VILSON PILATI, JOSÉ ALCIONI DE SOUZA, VALDOMIRO PILATI e EXELLENCE PARTICIPAÇÕES E LOGÍSTICA LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

TRANSPORTE DE CARGA. TERCEIRIZAÇÃO.

Se a empresa de transportes contrata o serviço em seu nome, o que abrange toda a documentação a ele pertinente, a operação de repasse a terceiros para execução de parcela do serviço pactuado desacompanhado de documentos fiscais diferenciadores do contrato original caracteriza subcontratação e não agenciamento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. ART. 135, DO CTN.

O artigo 135 só encontra aplicação quando o ato de infração à lei societária, contrato social ou estatuto cometido pelo administrador for realizado à revelia da sociedade. Caso não o seja, a responsabilidade tributária será da pessoa jurídica. Isto porque, se o ato do administrador não contrariar as normas societárias, contrato social ou estatuto, quem está praticando o ato será a sociedade, e não o sócio, devendo a pessoa jurídica responder pelo pagamento do tributo.

ART. 132 DO CTN. RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA NA CISÃO PARCIAL.

Embora não conste expressamente do rol do art. 132 do CTN, a cisão da sociedade é modalidade de mutação empresarial sujeita, para efeito de responsabilidade tributária, ao mesmo tratamento jurídico conferido às demais espécies de sucessão (REsp 970.585/RS, 1ª Turma, Min. José Delgado, DJe de 07/04/2008).

MULTA DE OFÍCIO. SUCESSÃO. EMPRESAS SOB CONTROLE COMUM.

Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico. (Súmula CARF nº 47)

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE.

Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos e não declarados, via de regra, é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para o percentual de 150% depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência da fraude ou do evidente intuito desta, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Na situação versada nos autos não houve dolo por parte do contribuinte, logo incabível a aplicação da multa qualificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75% e excluir do pólo passivo os coobrigados Vilson Pilati, José Alcioni de Souza e Valdomiro Pilati. Vencidos os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto e Frederico Augusto Gomes de Alencar que votaram pela manutenção da multa no moldes do lançamento. Designado para redigir o voto vencedor em relação à multa o Conselheiro Carlos Pelá. Em primeira votação, foram vencidos os Conselheiros Carlos Pelá e Moisés Giacomelli Nunes da Silva que davam provimento em maior extensão para excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins.

(assinado digitalmente)

LEONARDO DE ANDRADE COUTO – Presidente e Relator.

(assinado digitalmente)

Carlos Pelá – Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Carlos Pelá, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez e Leonardo de Andrade Couto

Relatório

Por bem resumir a controvérsia, adoto o relatório da decisão recorrida que abaixo transcrevo:

Trata o processo de autos de infração exigindo impostos e contribuições, devido a fiscalização motivada por diferenças identificadas entre as receitas declaradas e escrituradas; o contribuinte apresentou a Declaração de Informações EconômicoFiscais da Pessoa Jurídica –DIPJ do ano-calendário 2006 pelo lucro presumido porém, como o resultado de fiscalização anterior, relativa ao ano-calendário 2005, evidenciou excesso de receitas em relação ao limite admitido para a sistemática, além de o livro Caixa não conter toda a movimentação financeira da empresa, entre outros defeitos, foi a empresa excluída do lucro presumido e, na impossibilidade de apurar o lucro segundo a contabilidade para fins de apuração pelo lucro real, tendo em vista que, intimada, não apresentou a necessária escrituração contábil/fiscal de acordo com a legislação, foi efetuado o lançamento pelo lucro arbitrado, com base no arts. 224, 518, 519, 530, I, III e IV, 532 do Regulamento do Imposto de Renda RIR de 1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999):

a. Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ, págs. 1.283/1.290, no valor de R\$ 1.541.350,38, devido a:

i. omissão de receitas operacionais de transporte/venda de gado, fatos geradores em 31/03/2006, 30/06/2006, 30/09/2006, 31/12/2006; base legal nos art. 532, do RIR de 1999;

ii. outras receitas omitidas: ágio decorrente de precatórios, descontos obtidos e outras receitas; fatos geradores em 31/03/2006, 30/06/2006, 30/09/2006, 31/12/2006; base legal no art. 536, do RIR de 1999;

b. contribuição ao Programa de Integração Social – PIS, págs. 1.291/1.298, no valor de R\$ 380.215,53 sobre as receitas omitidas; fatos geradores mensais de 31/01/2006 a 31/12/2006, com base legal nos arts. 1º e 3º da Lei Complementar nº 7, de 07 de setembro de 1970; arts. 2º, I, “a” e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto nº 4.524, de 2002;

c. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, págs. 1.299/1.306, no valor de R\$ 1.754.849,25 sobre as receitas omitidas; fatos geradores mensais de 31/01/2006 a 31/12/2006; base legal nos arts. 2º, II e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002;

d. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, págs. 1.307/1.313, no valor de R\$ 667.348,37, relativo a:

i. Lucro arbitrado, fatos geradores em 31/03/2006, 30/06/2006, 30/09/2006, 31/12/2006; exigida com base no art. 2º e §§ da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; art. 29 da Lei nº 9.430, de 1996; art. 37 da Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002;

ii. Sobre receita não operacional omitida, fatos geradores em 31/03/2006, 30/06/2006, 30/09/2006, 31/12/2006; base legal no art. 2º e §§ da Lei nº 7.689, de 1988; art. 29 da Lei nº 9.430, de 1996; art. 37 da Lei nº 10.637 de 2002.

2. Sobre os impostos e contribuições devidos apurados exigese multa de ofício de 150% do art. 44, I da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e do art. 44, I, § 1º da mesma lei, com a redação dada pelo art. 18 da Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006; e juros de mora segundo o art. 61, § 3º da Lei nº 9.430, de 1996.

3. Às págs. 1.264/1.282, no Termo de Verificação Fiscal TVF, estão descritos os procedimentos de fiscalização e a autuação.

4. Às págs. 1.318/1.325, constam Termos de Sujeição Passiva Solidária nº 001, dirigido a Vilson Pilati; nº 002 – a José Alcioni de Souza; nº 003 a Valdomiro Pilatti, todos com base nos arts. 124, I e 135, III do Código Tributário Nacional CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966; e o Termo de Sujeição Passiva Solidária nº 004 dirigido à Exellence Participações e Logística Ltda, com base no art. 132, do CTN.

5. Cientificado em 29/03/2011, em 29/03/2001 pág. 1.326, Vilson Pilati apresentou a tempestiva impugnação de págs. 1.337/1.346, em 25/04/2011, por meio de seu representante legal de págs. 1.347/1.351.

6. Informa que o mérito da autuação está sendo impugnado pela V Pilati Empresa de Transportes Rodoviários Ltda.

7. Se declara sócio-administrador da empresa e reclama que sua inclusão como sujeito passivo solidário é medida dissociada da realidade fática e jurídica, por isso a impugna, 6 protestando pela ausência dessa solidariedade e requerendo sua exclusão do pólo passivo da medida fiscal.

8. Afirma inexistir solidariedade passiva do art. 124, I do CTN, porque o instituto não admite presunção e noticia a solidariedade natural em que duas ou mais pessoas são naturalmente codevedores solidários do imposto, ou seja, citando autor, o interesse comum na realização do fato jurídico tributário é o que define o aparecimento da solidariedade entre os devedores, ou bilateralidade no seio do fato tributário como incidência de IPTU em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel; e outro autor, no sentido de que a solidariedade não é forma de inclusão de um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, mas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o pólo passivo; que segundo a jurisprudência o elemento balizador para caracterizar a solidariedade é a prática de atos ou omissões por parte de terceiros, que concorram para o não recolhimento do tributo pelo contribuinte.

9. Resume que a solidariedade do art. 124, I do CTN é objetiva e abrange todos os que já integravam o pólo passivo da relação jurídico-tributária, situação que não atinge o impugnante, que não integra o pólo passivo dos tributos ora lançados.

10. Quanto ao art. 135 do CTN, trata-se de responsabilidade subjetiva, devendo ser comprovada a conduta do agente; afirma que a presente exigência tributária, suspensa devido à impugnação por V. Pilati Empresa de Transportes Rodoviários Ltda, não configura a “infração de lei” descrita no *caput* do art. 135 do CTN, porque, segundo jurisprudência, o simples inadimplemento da obrigação tributária não caracteriza infração à lei; que gestão com excesso de poderes ou infração à lei ou contrato é a gestão fraudulenta com intuito de lesar o credor tributário deliberadamente, ou a dissolução irregular da sociedade, sem a devida

quitação dos tributos pelos representantes legais da empresa; que os próprios autuantes reconheceram que a V Pilatti apresentou regularmente as devidas declarações, portanto não houve evidente intuito de fraude; cita jurisprudência administrativa no sentido de que a multa qualificada só se aplica em casos de existência real e comprovada a de fraude ou de comprovado intuito de fraude, não comportando presunção de nenhuma espécie; que a simples omissão de receitas não representa por si só, caracterização de fraude.

11. No que tange à cisão parcial da V Pilati Empresa de Transportes Rodoviários Ltda, que resultou na constituição da Exellence Participações e Logísticas, respeitou o ordenamento jurídico, tendo sido informado a todos os órgãos com interesse na movimentação patrimonial/fiscal, e não há prova de qualquer conduta irregular a autorizar a inclusão do impugnante por essa operação.

12. Cientificado em 23/03/2011, pág. 1.326, José Alcioni de Souza apresentou a tempestiva impugnação de págs. 1.352/1.362, em 25/04/2011, por meio de seu representante legal de págs. 1.363/1.366.

13. Informa que o mérito da autuação está sendo impugnado pela V Pilati Empresa de Transportes Rodoviários Ltda.

14. Se declara sócio-administrador da empresa e reclama que sua inclusão como sujeito passivo solidário é medida dissociada da realidade fática e jurídica, por isso a impugna, protestando pela ausência dessa solidariedade e requerendo sua exclusão do pólo passivo da medida fiscal, nos mesmos temos da impugnação já resumida apresentada por Vilson Pilati.

15. Cientificado conforme págs. 1.3211, 1.329/1.332, Valdomiro Pilatti apresentou a tempestiva impugnação de págs. 1.367/1.377, em 25/04/2011, em 25/04/2011, por meio de seu representante legal de págs. 1.378/1.381, acompanhada dos documentos de págs. 1.382/1.392.

16. Informa que o mérito da autuação está sendo impugnado pela V Pilati Empresa de Transportes Rodoviários Ltda.

17. Declara que foi sócio-cotista da empresa e reclama que sua inclusão como sujeito passivo solidário é medida dissociada da realidade fática e jurídica, por isso a impugna, protestando pela ausência dessa solidariedade e requerendo sua exclusão do pólo passivo da medida fiscal,

18. Esclarece que, conforme Instrumento Particular de Cessão Onerosa de Quotas Sociais, Confissão de Dívida e Outras Avenças, Ata de Reunião de Sócios e 20ª Alteração do Contrato Social, que anexa, retirou-se da sociedade em 27/03/2006; que as distribuições de lucros que recebeu se referem a exercícios anteriores, não recebidos até a sua retirada da sociedade, não implicam na sua inclusão no pólo passivo deste processo administrativo; cita que a jurisprudência tem afastado a responsabilidade do sócio nessas situações, pois é necessário que o sócio esteja na gerência da empresa, quando da ocorrência do fato gerador; que a retirada do sócio antes que se constate a infração fiscal não permite que o mesmo seja posto como responsável solidário pela dívida.

19. E discorre sobre a solidariedade dos arts. 124, I e 135 do CTN, nos mesmos termos da impugnação já resumida apresentada por Vilson Pilati, e sobre a cisão parcial da V. Pilati que originou a Exellence, a fim de concluir que não se lhe aplicam.

20. Cientificado em 24/03/2011, pág. 1.326, Exellence Participações e Logística Ltda apresentou a tempestiva impugnação de págs. 1.393/1.398, em 25/04/2011, por meio de seu representante legal de págs. 1.399/1.402, com os documentos de págs. 1.403/1.510.

21. Informa que o mérito da autuação está sendo impugnado pela V Pilati Empresa de Transportes Rodoviários Ltda.

22. Declara que é pessoa jurídica de direito privado, tendo como objeto social a participação societária em empresas controladas, coligadas e ligadas, como cotista ou acionista, realização de investimentos em bens e direitos próprios, logísticas, transporte rodoviário de cargas líquidas e a granel e atividade agrícola e pastoril em terras próprias ou de terceiros e reclama que sua inclusão como sujeito passivo solidário é medida dissociada da realidade fática e jurídica, por isso a impugna, protestando pela ausência dessa solidariedade e requerendo sua exclusão do pólo passivo da medida fiscal, e sucessivamente, a limitação da responsabilidade aos tributos lançados.

23. Entende que a imposição de solidariedade, com base no art. 132 do CTN, que estabelece a responsabilidade da pessoa jurídica resultante de fusão, transformação ou incorporação, foi devido à impugnante ter sido constituída em razão de cisão parcial da V. Pilati, mas, afirma vigorar a regra da tipicidade cerrada no Direito Tributário, não havendo que se falar na extensão da regra que trata esse artigo a fim de alcançar a responsabilidade da empresa resultante da cisão.

24. Com relação ao art. 207, do RIR de 1999, eventual imposição esbarraria no art. 146, III, "b" da Constituição Federal de 05 de outubro de 1988 CF de 1988, ou seja, porque somente lei complementar tem o condão de impor a responsabilidade, o que é acolhido pela jurisprudência.

25. Destaca que eventual responsabilidade do impugnante se limita aos tributos, não alcançando a multa, pois o art. 132 do CTN não menciona essa exigência; cita jurisprudência.

26. Cientificado em 24/03/2011, pág. 1.317, V.Pilati Empresa de Transportes Rodoviários Ltda apresentou a tempestiva impugnação de págs. 1.511/1.539, em 25/04/2011, por meio de seu representante legal de págs. 1.540/1.543, mais os documentos de págs. 1.544/1.918.

27. Argui, em preliminar, com base no art. 150 e § 4º do Código Tributário Nacional CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, a decadência do lançamento referente a fatos geradores anteriores a 24/03/2006, haja vista a ciência da autuação ter sido em 24/03/2011, e cita jurisprudência administrativa sobre decadência de tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

28. No mérito, afirma não terem ocorrido as supostas infrações fiscais pois não foram consideradas as peculiaridades da atividade de serviços de transporte rodoviário de cargas; que não pode ser arbitrado o lucro com lastro na contabilidade do autuado; pleiteia deduções da receita tributável em relação às contribuições PIS e Cofins, das receitas de exportações e do ICMS; contesta a aplicação de multa qualificada de 150% por violar o princípio da proporcionalidade.

29. Sobre as peculiaridades da atividade de serviços de transporte rodoviário de cargas, explica que é freqüente receber solicitações de clientes em volume que extrapola sua capacidade operacional e nestes casos, atua meramente como intermediário, agenciado terceiros, pessoas físicas ou jurídicas, que, obviamente,

recebem a maior parcela da receita; dessa forma, embora os valores transitem pelas contas correntes do impugnante, na prática, são receitas desses terceiros e como tal contabilizadas.

30. Por isso afirma que não ocorreu a insuficiência de recolhimentos de tributos autuada.

31. Cita acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF sobre base de cálculo na atividade de agenciamento de cargas ser o valor deste serviço.

32. Reclama que não pode haver arbitramento do lucro, medida extrema admitida somente depois de esgotados todos os demais meios de apuração do lucro efetivamente auferido e somente se a contabilidade for desclassificada por apresentar vícios que impossibilitem a apuração, se apresentou a contabilidade em arquivo digital aos fiscais e estes se utilizaram dos dados nela contidos (transcreve trechos do TVF para prova-lo), além de que apresentou a DIPJ pelo lucro presumido e a exclusão dessa sistemática efetuada pelos autuantes em 12/2008, retroativa a 2006, baseou-se em presunção de que o contribuinte teria, no ano-calendário 2005, extrapolado o limite de receita bruta permitido, pois tal receita bruta foi definida na autuação, processo administrativo nº 10945.002647/200825, lavrado em 12/2008, cujo recurso se encontra pendente no CARF, portanto, não é definitivo.

33. Pelo exposto, afirma que a autuação poderia ter sido pelo lucro presumido ou pelo lucro real, por conseguinte, a autuação pelo lucro arbitrado, deve ser julgada improcedente.

34. Admitindo, apenas para argumentar, que restem dúvidas quanto aos valores declarados e recolhidos, informa que significativa parcela do faturamento está isenta da Cofins e do PIS, conforme art. 149, § 2º, I da Constituição Federal de 05 de outubro de 1988 CF de 1988, e art. 14, II, III e V e § 1º da Medida Provisória nº 2.15835, de 24 de agosto de 2001, porque são transporte de mercadorias destinadas à exportação ou exportação direta.

35. Por isso, os recolhimentos que efetuou de PIS e Cofins estão alinhados com as receitas auferidas em 2006 e, para corroborar, junta demonstrativos dos valores das prestações alcançadas pela isenção, segregadas por filial (doc. 03) e planilhas detalhadas, gravadas em mídia eletrônica (doc. 04), bem como cópias do Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas – CTRC (doc. 05), por amostragem, comprovando as receitas isentas de PIS e Cofins.

36. Quanto à receita tributável pela Cofins e PIS, ainda que fossem exigíveis, afirma que deve ser deduzido o valor do ICMS; historia que o art. 195, I da CF de 1988, estabeleceu a hipótese de base de cálculo de contribuição social sobre o faturamento, que entende ser a receita auferida na venda de mercadorias e serviços, constituindo-se em norma padrão de incidência; que o legislador infraconstitucional deixou de excluir, da base de cálculo da Cofins e PIS, o ICMS sobre operação ou prestação do próprio contribuinte, apesar de essa parcela também não constituir receita própria do contribuinte, quando determinou no art. 3º, § 2º, I da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, a exclusão do ICMS quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário; que a Emenda Constitucional EC nº 20, de 1998, alterou o art. 195 da CF de 1988, no sentido de que as contribuições sociais incidirão sobre receita ou faturamento, mas mesmo essa mudança tendo confirmado o entendimento de que as contribuições só incidem sobre a receita própria do contribuinte e não sobre verbas incluídas na nota fiscal que não ingressam no patrimônio deste, a fiscalização continua exigindo Cofins e PIS.

também sobre a parcela do ICMS próprio; afirma que a Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002, e a Lei nº 10.833, de 28 de dezembro de 2003, foram editadas com base na citada EC, sendo que a “definição do tipo tributário depende da análise de integração de dois fatores: base de cálculo e hipótese de incidência, consoante o princípio constitucional da tipologia tributária previsto implicitamente nos arts. 145, § 2º e 154, I da CF de 1988; e transcreve voto de ministro do Supremo Tribunal Federal – STF, no sentido de que o ICMS deve ser excluído da base de cálculo.

37. Aduz que, no seu caso, o recolhimento da Cofins e PIS pode ser feito no regime cumulativo da Lei nº 9.718, de 1989, ou não cumulativo, conforme as Leis nº 10.637, de 2002 (PIS) e nº 10.833, de 2003 (Cofins).

38. Finalmente, em razão da distribuição da ADC 18/DF no STF, devem ser sobrestadas as exigências da Cofins e PIS, até decisão final, a fim de confirmar os valores efetivamente devidos pelo impugnante.

39. Contesta a aplicação de multa qualificada de 150% por violar o princípio da proporcionalidade; afirma que as razões alinhadas pelo autuante no TVF para caracterizar a fraude, conforme previsto nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, não são suficientes para provar que houve ação ou omissão dolosa do contribuinte; que não foi demonstrado claramente fraude; que a mera alegação de insuficiência de recolhimento de tributo é insuficiente para caracterizá-la, especialmente se o autuante afirma que o contribuinte apresenta regularmente as diversas declarações e estas são compatíveis, ou seja, atesta que o autuado cumpre regularmente suas obrigações o que é comportamento diverso de quem age com evidente intuito de fraude; por isso, a majoração da multa de ofício é incabível.

40. Aduz que o fato de existir outra autuação referente ao ano de 2005 não corrobora a tese de fraude e dolo, porque a referida autuação ainda pende de julgamento e aquela medida fiscal foi lavrada em 2008, isto é, depois de apurados e recolhidos os tributos referentes a 2006 e, naquela autuação, a fiscalização não entendeu como dolosa, aplicando a multa de 75%; e que as fichas cadastrais a que se refere o autuante revelam apenas o que se discutiu nos autos, ou seja, o faturamento bruto do impugnante é superior ao de suas receitas próprias, na medida em que contempla também receita de terceiros, que transitaram temporariamente por suas contas.

41. Afirma que a qualificação da multa violou ao princípio da razoabilidade e proporcionalidade, instrumento fundamental para controle de constitucionalidade dos atos normativos, e a penalidade pecuniária excessiva de 150% configura uma forma indireta de burlar o comando constitucional que veda o confisco.

42. Invoca também o art. 112 do Código Tributário Nacional CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, visando aplicação de penalidade menos gravosa ao contribuinte, afirmando que insuficiência (que foi o caso) e falta de recolhimento de tributos são situações distintas, o que pressupõe imposição de penalidades também distintas.

43. Por isso, afigura-se desproporcional a penalidade aplicada, dado que há alternativa menos gravosa para o caso.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba prolatou o Acórdão 06-35.253 (sessão de 19/01/2012) negando provimento integralmente à impugnação apresentada, em decisão consubstanciada na seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2006

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO DO DOLO. DECADÊNCIA.

O termo inicial de contagem do prazo decadencial se desloca para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso de imposto e contribuição da modalidade de lançamentos por homologação, se comprovada a existência de dolo.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRAZO.

Na hipótese em que o recolhimento dos tributos sujeitos a lançamento por homologação ocorre em desconformidade com a legislação aplicável e, por conseguinte, se procede ao lançamento de ofício segundo o art. 149 do CTN, o termo de início de contagem do prazo decadencial de cinco anos subsume-se ao art. 173, I do CTN, isto é, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

MULTA QUALIFICADA. DOLO. SONEGAÇÃO.

Aplica-se multa qualificada às exigências de imposto e contribuições sonegados, estando caracterizada a sonegação.

MULTA QUALIFICADA. 150%. PERCENTUAL. LEGALIDADE
Constatada a sonegação, a multa qualificada aplicável é aquela em percentual de 150% determinado expressamente em lei.

MULTA QUALIFICADA. 150%. PERCENTUAL. CONFISCO.

Considerações acerca da inconstitucionalidade do percentual de multa instituído pela lei tratam-se de matéria reservada, por força de determinação constitucional, ao Poder Judiciário.

LEI TRIBUTÁRIA. INTERPRETAÇÃO MAIS BENIGNA. ART. 112 DO CTN.

Se, diante das provas contidas nos autos, inexistem dúvidas quanto à prática de infração tributária e à penalidade aplicável ao caso, não há que se falar em interpretação mais favorável, pois o lançamento é ato administrativo vinculado

RESPONSABILIDADE PASSIVA SOLIDÁRIA. CISÃO. ART. 132 DO CTN.

O art. 132 do CTN não faz menção expressa à modalidade da cisão porque este conceito apenas foi normatizado após a edição do CTN, pela Lei nº 6.404, de 1976, o que não afasta sua inclusão entre as hipóteses de responsabilidade tributária por sucessão.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. EMPRESA RESULTANTE DE CISÃO PARCIAL DA AUTUADA. DÉBITOS COM FATOS GERADORES ANTERIORES À CISÃO.

É responsável solidariamente a empresa que absorveu parcela do patrimônio de empresa que sofreu cisão parcial, pelos débitos da sociedade cindida cujos fatos geradores sejam anteriores à cisão.

CISÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SUCESSOR. MULTAS.

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR
São sujeitos passivos solidários da obrigação tributária da pessoa jurídica os sócios administradores que se vincularam ativamente às situações ocorridas e aos atos praticados durante sua gestão ou administração, que levaram à constatação de sonegação dos tributos devidos pela empresa e ao esvaziamento patrimonial, sem justificativa, da empresa, em favor de outra da qual são eles mesmos os sócios administradores.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR QUE SE RETIROU DA SOCIEDADE.

É responsável solidário o sócio administrador que se retirou da sociedade, pelos débitos tributários relativos aos fatos geradores contemporâneos ao seu gerenciamento até a data da sua saída.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/03/2006, 30/06/2006, 30/09/2006, 31/12/2006

TRANSPORTE DE CARGA. SUBCONTRATAÇÃO. OPERAÇÃO DISTINTA DE AGENCIAMENTO.

A operação em que a transportadora contrata o serviço de transportes com o seu cliente, emite o conhecimento de frete e recebe em seu nome o valor total lá constante, caracteriza a venda de serviços de transporte e aperfeiçoa o fato gerador dos tributos calculados com base no faturamento; a operação posterior, em que a transportadora repassa a terceiros um valor inferior ao recebido sem a emissão de qualquer novo documento fiscal, referente à execução parcial do serviço de transporte, caracteriza subcontratação e não agenciamento.

CONTRATO DE AGENCIAMENTO. CARACTERÍSTICAS.

O contrato de agenciamento é aquele pelo qual uma pessoa, o agente, assume, em caráter não eventual e sem vínculo de dependência, a obrigação de exercer habitualmente a

intermediação de negócios em favor do preponente; nesse conceito não se inclui a subcontratação, aleatória e eventual, de caminhoneiros autônomos, para executar serviço de transporte de carga que fora anteriormente contratado, em nome próprio e com emissão do respectivo Conhecimento de Transporte Rodoviário de Carga CTRC.

RECEITA BRUTA. OMISSÃO. COMISSÃO DE AGENCIAMENTO DE CARGA. ARGUMENTO NÃO PROCEDENTE.

Descabida a alegação de que a receita tributável seria apenas parcela recebida referente a alegada comissão de agenciamento de carga, se o contribuinte tem como objeto social transporte rodoviário de cargas líquidas e a granel e atividade agropecuária, ou seja, a atividade de agenciamento de cargas não consta do objeto social, e utilizouse do percentual de oito por cento para apurar a base tributável pelo IRPJ na sistemática do lucro presumido.

DIPJ LUCRO PRESUMIDO. EXCESSO DE RECEITAS ANO ANTERIOR. ARBITRAMENTO DO LUCRO.

A apuração se dá pelo critério do lucro arbitrado, se o contribuinte optou, indevidamente, pela tributação com base no lucro presumido ao qual não estava autorizado por ter excedido o limite de receitas no ano anterior.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL. PIS. COFINS *Dada a íntima relação de causa e efeito, aplique-se aos lançamentos reflexos o decidido no principal.*

PIS. COFINS. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. ISENÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Cópia de amostragem de comprovantes de pagamento de saldos referentes a cartasfrete, a caminhoneiros subcontratados, referentes a entregas de mercadorias em país vizinho, não são prova suficiente de que o contribuinte tenha auferido receitas de prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas e, conseqüentemente, descabida a pretensão de isenção de PIS e Cofins sobre tais pretensas receitas, apenas demonstradas em planilhas.

PIS. COFINS. LUCRO ARBITRADO. INCIDÊNCIA CUMULATIVA.

Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vigentes anteriormente à legislação que institui a incidência não cumulativa as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro arbitrado.

PIS. COFINS. RECEITA BRUTA. BASE DE CÁLCULO. ICMS.

eventual, de caminhoneiros autônomos, para executar serviço de transporte de carga que fora anteriormente contratado, em nome próprio e com emissão do respectivo Conhecimento de Transporte Rodoviário de Carga CTRC.

RECEITA BRUTA. OMISSÃO. COMISSÃO DE AGENCIAMENTO DE CARGA. ARGUMENTO NÃO PROCEDENTE.

Descabida a alegação de que a receita tributável seria apenas parcela recebida referente a alegada comissão de agenciamento de carga, se o contribuinte tem como objeto social transporte rodoviário de cargas líquidas e a granel e atividade agropecuária, ou seja, a atividade de agenciamento de cargas não consta do objeto social, e utilizouse do percentual de oito por cento para apurar a base tributável pelo IRPJ na sistemática do lucro presumido.

DIPJ LUCRO PRESUMIDO. EXCESSO DE RECEITAS ANO ANTERIOR. ARBITRAMENTO DO LUCRO.

A apuração se dá pelo critério do lucro arbitrado, se o contribuinte optou, indevidamente, pela tributação com base no lucro presumido ao qual não estava autorizado por ter excedido o limite de receitas no ano anterior.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL. PIS. COFINS Dada a íntima relação de causa e efeito, aplique-se aos lançamentos reflexos o decidido no principal.

PIS. COFINS. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. ISENÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Cópia de amostragem de comprovantes de pagamento de saldos referentes a cartas-frete, a caminhoneiros subcontratados, referentes a entregas de mercadorias em país vizinho, não são prova suficiente de que o contribuinte tenha auferido receitas de prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas e, consequentemente, descabida a pretensão de isenção de PIS e Cofins sobre tais pretensas receitas, apenas demonstradas em planilhas.

PIS. COFINS. LUCRO ARBITRADO. INCIDÊNCIA CUMULATIVA.

Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vigentes anteriormente à legislação que institui a incidência não cumulativa as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro arbitrado.

PIS. COFINS. RECEITA BRUTA. BASE DE CÁLCULO. ICMS.

Somente o ICMS cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário, pode ser

excluído da receita bruta, base de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins.

Devidamente cientificados, o sujeito passivo e os coobrigados apresentaram recurso voluntário (peça única) ao CARF ratificando em essência as razões expedidas na peça impugnatória.

É o Relatório

CÓPIA

Voto Vencido

Conselheiro LEONARDO DE ANDRADE COUTO

O recursos apresentados pelo sujeito passivo e pelos coobrigados, em peça única foram tempestivos e interpostos por agente devidamente legitimado, motivo pelo qual deles conheço.

Relativamente ao recurso formalizado pela pessoa jurídica, foi suscitada em preliminar a ocorrência da decadência parcial em relação aos fatos geradores anteriores a 24/03/2006, considerando a data de ciência em 24/03/2011, pela aplicação da regra prevista no § 4º, do art. 150, do CTN.

A decisão quanto a essa matéria dependerá da análise das razões que levaram à qualificação da multa, o que será feito em momento posterior deste voto.

Receita de terceiros – agenciamento:

No mérito, a recorrente insiste no argumento de que teria formalizado contrato de agenciamento com caminhoneiros autônomos, e assim parte dos valores recebidos pertenceria a esses terceiros.

Não foi apresentado qualquer do documento que indicasse a formalização de contratos de agenciamento nos moldes suscitados. No mais, a questão foi enfrentada de forma inapelável pela decisão recorrida, conforme trecho abaixo transscrito não especificamente contestado pela interessada, e que adoto como minhas razões:

[....]

A impugnante declara que age em nome próprio, contratando os serviços de transportes com os seus clientes e emitindo o respectivo CTRC no valor total da operação, em outras palavras, vende serviços de transporte; como às vezes a demanda é maior que sua capacidade instalada de caminhões, contrata terceiros a quem repassa a operação do transporte; recebe do seu cliente pelo serviço prestado e em seguida, repassa o pagamento que convencionou ao terceiro que subcontratou; o ato que pratica, consistente em repassar o serviço já contratado para caminhoneiros autônomos e pessoas jurídicas, não comporta o rótulo de agenciamento, pelo contrário, é uma mera subcontratação.

71. Existem empresas que se dedicam ao agenciamento de fretes ou cargas; tratase de atividade prevista na Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE, sob o código: "63.401/ 04 Agenciamento de Cargas"; ocorre, por exemplo, quando alguém se estabelece com a finalidade específica de intermediar a contratação de serviços de transportes; mas, deve-se frisar que, para que o agenciamento efetivamente ocorra, necessário será que o contrato de transporte, ainda que verbal, seja firmado entre a empresa proprietária da carga e o transportador (no caso, o caminhoneiro autônomo), pessoa física ou jurídica, o qual deveria emitir o conhecimento de transporte ou documentação equivalente.

72. O contrato de agenciamento é aquele pelo qual uma pessoa, o agente, assume, em caráter não eventual e sem vínculo de dependência, a obrigação de exercer habitualmente a intermediação de negócios em favor do preponente; nesse conceito não se inclui a subcontratação, aleatória e eventual, de caminhoneiros autônomos, para executar serviço de transporte de carga que fora anteriormente contratado, em nome próprio e com emissão do respectivo Conhecimento de Transporte Rodoviário de Carga CTRC.

73. Na Secretaria de Finanças do Município de Curitiba, por exemplo (e nos demais municípios também), existe o código de atividades: “634010300 – Agenciamento de Cargas”, destinado a contribuintes que efetivamente exerçam tal atividade. Por óbvio, quando tais contribuintes prestam seus serviços, emitem o documento adequado, ou seja, a nota fiscal de serviços, e se debitam do imposto incidente, o ISS, o que não ocorre no caso da litigante que recolhe o ICMS, conforme declara ao reclamar que este deveria ser deduzido da base de cálculo do PIS e Cofins, contradizendo a própria alegação de ser prestadora de serviços; evidencia-se que a litigante não recolhe ISS ao município como prestadora de serviços nem escritura serviços e, por outro lado, escritura e recolhe ICMS, devido ao Estado pela atividade de transporte.

74. A atividade agenciamento estaria bem caracterizada na hipótese de a empresa encaminhar o caminhoneiro autônomo ao proprietário da carga, de sorte a propiciar o surgimento de um novo vínculo contratual, entre este e o caminhoneiro, referente ao serviço de transporte. O trabalho do agenciador consiste em aproximar as partes, proprietário da carga e o transportador, e estes formalizam um outro contrato autônomo, e se outorgam, mutuamente, os documentos respectivos, o que não ocorre no presente caso.

75. A interessada emite CTRC e, conforme especifica a legislação, excluem-se do campo da agência as vendas em nome próprio.

76. A propósito, conforme explica Humberto Theodoro Júnior, em artigo publicado no site <http://www.mundojuridico.adv.br/html/artigos/documentos/texto301.htm>:

O agente faz da intermediação de negócios sua profissão. Não pratica a compra e venda das mercadorias do representado. Presta serviço tendente a promover a compra e venda, que será concluída pelo preponente. Por isso, na linguagem tradicional do direito brasileiro esse agente recebia o nome de “representante comercial autônomo” (Lei nº 4.886, de 09.12.65).

O novo Código Civil, a exemplo do direito europeu, abandonou o nome iuris de “representante comercial”, substituindo por “agente”. Sua função, porém, continua sendo exatamente a mesma do representante comercial autônomo.

(Grifou-se.)

77. Confirma-se, do exposto, que o contribuinte contrata com seus clientes serviço de transporte e não de intermediação, por isso, não há como o litigante sustentar que o pagamento recebido dos clientes não é receita sua, pois é, e corresponde ao preço do serviço contratado; o seu papel junto aos seus clientes não é o de agenciador de cargas, mas de empresa que oferece serviço de transporte e assume a responsabilidade de receber, transportar e entregar a carga no local contratado.

[.....]

Arbitramento do Lucro:

No que se refere ao arbitramento do lucro, o Termo de Verificação Fiscal foi exaustivo na descrição das omissões praticadas pelo sujeito passivo e que implicaram no arbitramento do lucro.

Originalmente, como decorrência do auferimento em 2005 de receita em valor muito superior ao limite para apuração de resultado pelo lucro presumido, a Fiscalização iria apurar o lucro real. Entretanto como não foram apresentados os Livros Diário nem o Razão de 2006 e tampouco as demonstrações financeiras, o arbitramento mostrou-se inevitável, ainda que tenha sido apresentada contabilidade em meio digital, conforme ressaltado no Termo de Verificação.

Registre-se ainda que o Livro Caixa de 2006 não traz a escrituração completa da movimentação financeira, o que obrigaría a pessoa jurídica originalmente tributada pelo lucro presumido a manter escrituração na forma da lei comercial e fiscal. Descumprida essa obrigação formal, impõem-se o arbitramento.

Quanto à isenção das receitas de exportação, não foi demonstrado que a prestação do serviço de transporte tenha sido contratada por pessoa jurídica domiciliada no exterior e nem que o pagamento a ele referente representasse ingresso de divisas no país, nos termos da legislação de regência (art. 14, III e § 1º, da MP nº 2.158-35/2001).

A exclusão do ICMS da base de cálculo dos contribuições ao PIS e à Cofins carece de base legal. Ainda que a matéria esteja sob discussão no STF, apenas decisão definitiva do Pretório Excelso pode modificar tal circunstância.

Qualificação da multa

Relativamente à multa qualificada, a princípio assistiria razão à demandante quanto à inexistência de dolo, pois a significativa diferença entre o valor da receita declarada e aquele apurado pela Fiscalização poderia em tese ser explicada pela simples diferença de entendimento quanto aos valores repassados aos caminhoneiros autônomos.

Entretanto, duas circunstâncias constituem-se em agravantes no caso em tela.

A primeira delas consiste no fato de o sujeito passivo ter declarado no período sob exame o valor de R\$ 33.278.006,56 como fretes pagos. Considerando que o valor da omissão apurada foi de R\$ 68.133.115,74; mesmo que por hipótese a argumentação da interessada fosse considerada pertinente, ainda assim restaria uma diferença de R\$ 34.855.109,18 sem qualquer amparo. Assim, o argumento da diferença de entendimento cairia por terra.

A segunda, ainda mais grave, consiste no preenchimento de pedido de financiamento junto ao BNDES/FINAME, onde a requerente informou como receita bruta para o ano de 2006 o valor de R\$ 70.581.428,54; montante esse próximo da omissão apurada pelo Fisco e muito superior ao declarado à Receita Federal (R\$ 9.638.409,04).

Nesse caso, firmei meu convencimento de que não houve uma simples omissão ou fornecimento de informações inexatas, mas sim a prestação de declaração falsa à

autoridade tributária, motivo pelo qual entendo que mostra-se correta a imputação da multa qualificada.

O suposto caráter confiscatório da multa aplicada é matéria de caráter constitucional, fora da competência desta Corte administrativa.

Decadência

Como consequência, não há qualquer alteração na decisão recorrida em relação à contagem do prazo decadencial.

Sujeição passiva tributária:

A Fiscalização lavrou Termo de Sujeição Passiva Tributária em nome dos sócios pessoas físicas Vilson Pilati, José Alcioni de Souza e Valdomiro Pilati; e também em nome da empresa Exellence Participações e Logística a qual, como decorrência de cisão parcial da autuada, recebeu a maior parte do imobilizado da cindida.

Em relação aos coobrigados pessoas físicas, a autoridade lançadora manifestou-se nos seguintes termos:

Com base no inciso I do art. 124 e inciso III do art. 135 do CTN são solidários e pessoalmente responsáveis os sócios administradores Srs. Vilson Pilati, José Alcioni de Souza, e Valdomiro Pilatti, tendo em vista a prática de infrações à Lei, descritas nesse Termo de Verificação Fiscal. Anexamos os registros contábeis que demonstram a retirada de lucros pelos sócios à conta de Lucros Acumulados código 230202001 (fls. 1259/1263)

"Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

"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." (destaquei)

Vê-se que o autuante menciona de forma genérica a "prática de infrações à lei, descritas nesse Termo de Verificação Fiscal". Esse termo descreve irregularidades tributárias que implicaram na formalização do auto de infração contra a pessoa jurídica, inclusive com multa qualificada, mas não faz qualquer menção específica à prática de atos infracionais pelos coobrigados pessoas físicas.

Para aplicação do art. 135, do CTN, é necessário preliminarmente que seja identificado expressamente qual ato infracional gerou o enquadramento e quem o praticou. Mas não é só isso.

O artigo 135 só encontra aplicação quando o ato de infração à lei societária, contrato social ou estatuto cometido pelo administrador for realizado à revelia da sociedade. Caso não o seja, a responsabilidade tributária será da pessoa jurídica. Isto porque, se o ato do administrador não contrariar as normas societárias, contrato social ou estatuto, quem está

praticando o ato será a sociedade, e não o sócio, devendo a pessoa jurídica responder pelo pagamento do tributo.

Importante destacar que a infração à lei capaz de gerar a responsabilidade do administrador é aquela de natureza societária. Afinal, o que objetiva este artigo é justamente responsabilizar o administrador que age à revelia dos interesses da sociedade, e a forma com a qual ele age de tal modo é descumprindo as normas societárias que prescrevem que a sua atuação deve observar os interesses da empresa, dentro de determinados limites.¹

Sob essa ótica, com todo respeito à autoridade lançadora entendo que não houve a precisa identificação da prática de atos pelo sócio administrador que justificasse a responsabilização nos termos efetuados.

Por esse motivo, conduzo meu voto no sentido de excluir do pólo passivo os coobrigados pessoas físicas.

No que se refere à empresa Exellence Participações e Logística, a responsabilização decorreu da aplicação do art. 132, do CTN, que trata da responsabilidade por sucessão.

Em sua defesa, a recorrente sustenta que o dispositivo em questão trata da responsabilidade por sucessão no caso de empresas fusionadas, transformadas ou incorporadas, sem qualquer menção à empresas cindidas, como ocorre na situação presente.

Nesse ponto, não assiste razão à demandante. O art. 207, do Decreto nº 3000/99, transcrita no Termo de Verificação, deixa clara a responsabilidade da pessoa jurídica sucessora, que receber parcela do patrimônio de sociedade cindida, pelos tributos devidos pela sucedida.

A jurisprudência dos tribunais superiores também caminha nesse sentido:

TRIBUTÁRIO. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCRO. PRESUNÇÃO. EMPRÉSTIMO A VICE-PRESIDENTE DA EMPRESA.

1. *A empresa resultante de cisão que incorpora parte do patrimônio da outra responde solidariamente pelos débitos da empresa cindida. Irrelevância da vinculação direta do sucessor do fato gerador da obrigação .(Resp 970585/RS – T1 – Primeira Turma – sessão de 04/03/2008, DJe 07/04/2008 – Ministro José Delgado)*

Do exposto, entendo que deve ser mantida a sujeição passiva solidária da pessoa jurídica Exellence Participações e Logística.

¹ BARCELOS, Soraya Marina. A responsabilidade dos administradores prevista no art. 135, III do CTN: hipótese de responsabilidade solidária, subsidiária ou exclusiva?. Jus Navigandi, Teresina, ano 16, n. 3089, 16 dez. 2011 . Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/20662>>. Acesso em: 23 dez. 2013.

Em relação à multa, a sucessora e sucedida estão sob controle comum, conforme contratos sociais e alterações. Prevalece assim a Súmula CARF nº47, de Enunciado:

Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.

Daí porque a responsabilidade solidária abrange a integralidade do lançamento.

Em resumo do voto, manifesto-me no sentido de negar provimento ao recurso da autuada e da coobrigada Exellence Participações e Logística Ltda.; e dar provimento ao recurso dos coobrigados pessoas físicas para excluí-los do pólo passivo .

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Relator

Voto Vencedor

CONSELHEIRO CARLOS PELÁ

Divergi do ilustre relator em uma pequena parte do seu voto, acompanhando-o em todo o restante. A minha única divergência se reporta à qualificação da multa de ofício. Eis as razões da divergência:

A Lei nº. 9.430/96 determina a qualificação da multa proporcional de ofício, majorando-a de 75% para 150%, nas hipóteses em que a conduta evasiva do contribuinte tenha sido imbuída de sonegação e/ou fraude, remetendo às configurações hipotéticas de ambas as figuras definidas na Lei nº 4.502/64. Os respectivos textos são os seguintes:

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)

Lei nº 4.502/64

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

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

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

Art . 72. Fraude é tôda 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.

Como se percebe, o conluio não chega a ser uma terceira hipótese qualificadora autônoma. Para sua configuração como qualificadora, é necessário, portanto, que haja sonegação e/ou fraude orquestradas por meio de ajuste doloso entre duas ou mais pessoas (físicas ou jurídicas).

Assim, a qualificação da multa proporcional de ofício deve ser feita apenas quando a autoridade fiscal identificar e comprovar a ocorrência de sonegação e/ou fraude. E apenas pode ser considerado sonegação ou fraude, para essa finalidade, aquilo que esteja em conformidade com o preceito estabelecido pelos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64.

Portanto, a partir das características textuais das definições empreendidas pelos artigos 71 e 72, para fins de qualificação da multa proporcional de ofício, temos que a sonegação e a fraude são **condutas (ação ou omissão) dolosas**.

Com isso, para qualificar a multa proporcional de ofício, a autoridade fiscal deve identificar e comprovar a ocorrência da conduta dolosa do sujeito passivo, ou seja, o ânimo (vontade ou intenção) do agente de prejudicar ou fraudar, a conduta (ação ou omissão) intencional perniciosa.

Noutra palavras, exige-se convicção, por meio de um conjunto probatório suficiente, de que o sujeito passivo agiu de má-fé e cometeu a conduta dolosa de sonegação e/ou fraude.

Por essa razão, é que distinguir entre a elisão (protegida pelo ordenamento) e a evasão (por ele repelida) tem se mostrado tarefa árdua, que tem suscitado controvérsias nos debates doutrinários e nos julgamentos deste Conselho.

É que, conforme já foi dito por diversos autores, levar em conta tão somente elemento subjetivo do autor (vontade, ânimo, intenção) para distinguir a evasão da elisão não é suficiente, motivo pelo qual tanto se critica a redação dos dispositivos em comento.

Ora, numa e noutra situação (evasão e elisão), o intuito do autor é o mesmo: não pagar tributo, pagá-lo a menor ou em data mais afastada, de sorte que a diferença deverá ser buscada noutro elemento.

Por tudo isso também, é que a doutrina e a jurisprudência deste Conselho sempre reconheceram que a prova da fraude pode ser indiciária (e quase sempre o é), composta por uma soma de elementos convergentes para a conclusão da existência dessa falsidade.

Daí a necessidade deste Conselho, como órgão de julgamento dotado de quadros técnicos e, de alguma forma, orientador da conduta da administração e dos contribuintes, se esforçar no sentido de procurar estabelecer/sistematizar outros elementos/indícios para a distinção entre elisão e evasão fiscal, de modo a reduzir a níveis toleráveis o grau de subjetivismo que por certo sempre existirá no enfrentamento do tema.

A experiência estrangeira revela que o estabelecimento de referidos parâmetros, ao mesmo tempo em que não "engessa" a qualificação dos fatos - na medida em que não define *a priori* se determinado tipo de negócio é legítimo ou não para fins fiscais -, confere certa racionalização no exame dos casos futuros pelo órgão julgador, mesmo que seja para rever ou aprofundar determinado parâmetro anteriormente fixado pelo mesmo órgão.

Feitas essas considerações, tendo em vista a necessidade de prova cabal do cometimento do ilícito fiscal que envolva sonegação e/ou fraude como condição para a qualificação da multa de ofício, e, como não há forma de adentrar à psique de quem praticou os atos para aferir com exatidão a existência de tal intenção, mister se faz examinar a exteriorização dos atos para verificar se houve coerência entre as formas de direito privado adotadas e aquilo que efetivamente se praticou e se as partes assumiram todas as consequências e ônus, de toda sorte (jurídico, fiscais, operacionais, negociais, etc.) da forma jurídica adotada.

Ao longo dos anos, tornou-se possível identificar alguns exemplos de elementos/indícios levados em conta pela jurisprudência deste Conselho na determinação da licitude de planejamentos tributários. Podemos citar:

a) a natureza dos meios utilizados para sua consecução: na fraude, atuam meios ilícitos (falsidade, adulteração de documentos, etc) e, na elisão, os meios são lícitos. Portanto, o primeiro ponto a ser observado é sempre a licitude dos atos praticados. Os atos praticados devem ser lícitos, possíveis e não vedados pelo ordenamento;

b) como consequência disso, exige-se: a não caracterização de simulação. Os atos praticados devem ser reais e não simulados. Lembrando que, como simulação, entendem-se todas as hipóteses em que existe uma divergência entre a vontade real, efetiva, e a vontade declarada por quem pratica o ato.

c) o momento da utilização dos meios: Anterioridade ao fato gerador. Tem-se constatado uma diferença temporal entre a elisão e a evasão. Por essa razão, deve-se verificar se os atos foram praticados antes ou depois da materialização da hipótese de incidência prevista hipoteticamente em lei. Nesse passo, se o ato ou negócio jurídico foi praticado antes da ocorrência do respectivo fato gerador, pode-se estar diante de uma elisão fiscal, porém se praticado posteriormente estará constatada uma evasão fiscal. Essa diferenciação baseada na cronologia busca consagrar a licitude da elisão com base na falta de corporificação do fato gerador da obrigação tributária, já que esta, de acordo com o art. 113, § 1º do CTN, surge, somente, com a ocorrência daquele. Portanto, a elisão seria não entrar na relação fiscal e evasão seria dela sair.

Como requisitos para a caracterização de simulação, também podemos citar alguns elementos/indícios levados em consideração:

a) a existência de propósito negocial; ou seja, a existência de outras razões econômicas, negociais, patrimoniais ou de outra ordem, para justificar os atos praticados;

- b) a publicidade das ocorrências;
- c) a proximidade de datas entre fatos sucessivos ou a inexplicada diferenciação de valores entre eles;
- d) a ocorrência de operações dentro do mesmo grupo econômico, ou entre pessoas ligadas por algum vínculo de associação;
- e) a motivação para simular;
- f) o retorno a situação original, mediante o desfazimento do negócio jurídico simulado ou a neutralização de seus efeitos através de outros atos ou negócios simultâneos ou subsequentes.

Não se cuida, com isso, de tributar o ato segundo o resultado econômico por ele perpetrado, no moldes da teoria da interpretação econômica incompatível com o princípio da legalidade, eis que, como já foi dito, o contribuinte tem o direito de, dentre duas ou mais alternativas juridicamente viáveis para atingir determinado objetivo econômico ou de outra natureza, adotar aquela que seja menos onerosa do ponto de vista fiscal.

Entretanto, ao escolher uma alternativa, ainda que motivado pelo objetivo de redução da carga tributária, deve o contribuinte assumir todas as consequências e ônus dela decorrentes e deve haver coerência jurídica, no âmbito do direito privado, entre a forma adotada e sua implementação prática, mesmo que referida forma não esteja sendo adotada para o seu fim típico ou tradicional, caracterizando o negócio jurídico indireto, plenamente viável em nosso ordenamento.

Apenas as operações do contribuinte que mascarem determinada transação econômica e jurídica, ocultando, por formas artificiosas, a realidade, configuram operações simuladas.

Considerando isso, a qualificação da multa de ofício, só tem sido permitida, pela jurisprudência desse Conselho, quando efetivamente se verificam procedimentos fraudulentos que envolvam adulteração de documentos comprobatórios (notas fiscais, contratos, escrituras públicas, dentre outros), notas fiscais calçadas, notas fiscais frias, notas fiscais paralelas, notas fiscais fornecidas a título gracioso, contabilidade paralela (Caixa 2), conta bancária fictícia, falsidade ideológica, declarações falsas ou errôneas (quando apresentadas reiteradamente), interposição de pessoas (laranjas), etc.

Com a devida vênia dos que pensam em contrário, a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de despesas, receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas/rendimentos na DIPJ ou Declaração de Ajuste Anual; a falta de comprovação da efetividade de uma transação comercial e/ou de um ato; a inclusão e/ou falta de inclusão de algum valor, bem ou direito na Declaração de Bens ou Direitos; não evidenciam, por si só, o evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430/96.

A celebração de negócio jurídico válido, cuja escolha decorre da autonomia da vontade e livre iniciativa do particular, implicando a ausência de subsunção do fato à norma tributária, acarretando o enquadramento à norma tributária que prescreva exigências menos onerosas ou assegurando benefícios fiscais, é perfeitamente lícita e não susceptível de

desconsideração pela autoridade administrativa. Dessa maneira, havendo preferência por certa forma, é inaceitável que esta seja ignorada pela simples razão de seu resultado econômico vir a ser semelhante ao de outra forma, diferenciadamente tributada.

Mesmo porque, como bem lembrou a doutrina de Luiz Regis Prado, há pouco tempo, prevalecia o entendimento de que a adoção de formas lícitas era suficiente a garantir a economia tributária visada com a seqüência de atos, independente do seu tempo ou ausência de qualquer propósito negocial. Assim, no passado, ao pesquisar a jurisprudência vacilante e a doutrina divergente, os contribuintes poderiam entender que agiam licitamente.

Ora, no caso presente, a Recorrente acreditou, e continua a acreditar, que suas ações foram lícitas. A ação do contribuinte, conforme se vê de inúmeros outros casos semelhantes neste CARF, decorre da interpretação equivocada de que parte das receitas que recebe e repassa aos contratados não são receitas próprias da sua atividade, mas receitas que pertencem a terceiros e que a estes devem ser repassadas diretamente, sem transitar pelo seu resultado. O mesmo se diga da diferença entre a receita omitida e o valor repassado aos caminhoneiros, haja vista que neste ponto também não há indícios de cometimento de fraude de qualquer natureza, mas uma simples omissão de receita.

Não me convence também a alegação de que houve fraude contra a administração tributária na declaração dada ao BNDES para fins de obtenção de financiamento. Revela, antes de tudo, uma ação deliberada de enganar o Banco para obter financiamento, coisa também bastante comum. Em suma, não me pareceu ter a fiscalização se desincumbido de demonstrar a presença de fraude, nos termos acima expostos, na atuação do contribuinte perante o Fisco.

Por tudo isso, entendo que a multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, § 1º, da Lei nº. 9.430, de 1996, aplicada, muitas vezes, de forma generalizada pelas autoridades lançadoras, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude.

E, uma vez que, no caso dos autos, não se percebe, por parte do contribuinte, a prática de ato doloso para a configuração do ilícito fiscal, estou convencido de que a qualificação da multa de ofício foi exacerbada, devendo ser excluída.

(assinado digitalmente)

Carlos Pelá – Redator designado.