



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

Processo nº 10945.720876/2011-21
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-000.966 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de maio de 2013
Matéria IRPJ
Recorrente V. PILATI EMPRESA DE TRANSPORTES RODOVIARIOS LTDA,
EXCELLENCE PARTICIPAÇÕES E LOGÍSTICA LTDA., VILSON PILATTI,
JOSÉ ALCIONI DE SOUZA E ESPÓLIO DE VALDOMIRO PILATTI.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2007, 2008

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008

DOLO. SONEGAÇÃO. FRAUDE. MULTA QUALIFICADA. PERCENTUAL

Correta a qualificação da multa de ofício qualificada quando comprovada a ocorrência de sonegação, dolo e fraude. O percentual de multa de ofício qualificada aplicado decorre de expressa disposição legal.

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

A cisão inclui-se entre as hipóteses de responsabilidade tributária por sucessão. O art. 132 do CTN não faz menção expressa à cisão porque este conceito apenas foi normatizado pela Lei nº 6.404, de 1976, após a edição do CTN.

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 dolo e sonegação dos tributos devidos pela empresa, à fraude de despesas fictícias e ao esvaziamento patrimonial, sem justificativa, da empresa, em favor de outra da qual eles mesmos são os sócios administradores.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. ESPÓLIO DE 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: 31/03/2007, 30/06/2007, 30/09/2007, 31/12/2007, 31/03/2008, 30/06/2008, 30/09/2008, 31/12/2008

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 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 ou empresa, 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 - CTCR.

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. A atividade de agenciamento de cargas não consta do objeto social e utilizou-se do percentual de oito por cento para apurar a base tributável pelo IRPJ na sistemática do lucro presumido.

IRPJ. CSLL. BIS IN IDEM.

Na apuração do IRPJ e da CSLL no regime do lucro real, o lucro e base de cálculo são apurados pela diferença entre a receita bruta e os custos e despesas, entre os quais foram deduzidos os fretes pagos a terceiros, sendo que estes, por sua vez, servirão para estes terceiros subcontratados apurarem sobre as respectivas receitas, os tributos e contribuições que eles devem ao Fisco; dessa forma, não se configura bis in idem.

EXCLUSÃO DE FRETES PAGOS A TERCEIROS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.

A exigência de ofício de IRPJ e CSLL apurados no regime do lucro real trimestral implica que estas exações foram calculadas sobre o lucro real e a base de cálculo resultantes da receita bruta diminuída dos custos e despesas e outras deduções e adições determinadas na legislação, em que os custos de fretes subcontratados também foram deduzidos.

EXCLUSÃO DE FRETES PAGOS A TERCEIROS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. BIS IN IDEM

Na apuração do PIS e da Cofins mediante incidência não cumulativa, os valores dessas contribuições devidos pelos terceiros subcontratados sobre as respectivas receitas de fretes recebidas (pagas pelo litigante), constituem-se créditos a serem subtraídos dos valores que o litigante apurar como devidos, o que equivale a excluir os fretes pagos da base de cálculo; pelo mesmo motivo, não se configura bis in idem.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL. PIS. COFINS.

Dada a íntima relação de causa e efeito, aplica-se aos lançamentos reflexos o decidido no principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso apenas para excluir parcialmente a responsabilidade solidária do Espólio de Valdomiro Pilati, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

JORGE CELSO FREIRE DA SILVA - Presidente.

(assinado digitalmente)

FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Celso Freire da Silva, Maria Elisa Bruzzi Boechat, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Marcos Vinicius Barros Ottoni, Mauricio Pereira Faro e Alexandre Antonio Alkmin Teixeira. Ausentes, justificadamente, os conselheiros Antonio Bezerra Neto e Karem Jureidini Dias.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o relatório que integra o Acórdão recorrido (fls. 5784-5790):

Trata o processo de autos de infração exigindo os impostos e contribuições relativos aos anos-calendário 2007 e 2008:

a. Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ, págs. 4749/4771, no valor de R\$ 1.730.515,47, devido a:

i. Despesas não comprovadas, que foram glosadas, em todos os trimestres de 2007 e 2008, com base legal nos arts. 249, I, 251 e parágrafo único, 299 e 300 do Regulamento do Imposto de Renda RIR de 1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999); apenada com multa de ofício de 75%;

ii. Gratificações/participações nos lucros de dirigentes, contabilizadas como despesas fictícias (Frete Pagos, Posto Patricia Foz), glosadas, em todos os trimestres dos anos 2007 e 2008; base legal nos arts. 247, 249, I, 251 e parágrafo único, 299 e 303 do RIR de 1999; apenada com multa de ofício de 75%;

iii. Pagamentos a beneficiários não identificados, fatos geradores em 30/09/2008 e 31/12/2008; base legal nos arts. 249, I, 251 e parágrafo único, 300 e 304 do RIR de 1999; apenada com multa de ofício de 75%;

iv. Glosa de despesas de provisões, não dedutíveis porque fictícias; fatos geradores em todos os trimestres do ano de 2008; base legal nos arts. 13, I, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; art. 14 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995; arts. 249, I, 251 e parágrafo único, 299 e 335 do RIR de 1999; apenada com multa de ofício qualificada de 150%;

v. Glosa de multas não dedutíveis lançadas como despesas; fatos geradores em 30/09/2007, 31/12/2007 e 30/06/2008; base legal nos arts. 249, I e 334, 5º do RIR de 1999; apenada com multa de ofício de 75%;

vi. Incorreções na apuração da base de cálculo, que foi declarada menor que a da contabilidade e escrita fiscal; fatos geradores em 31/03/2007, 30/06/2007, 30/09/2007 (estas apenadas com multa de 150%), 31/03/2008, 30/09/2008 (estas apenadas com multa de 75%); base legal nos arts. 247, 249 e 250 do RIR de 1999;

vii. Multa regulamentar proporcional, devido a erro/omissão referentes aos dados fornecidos em meio magnético, no valor de R\$ 145.735,45; fato gerador em 14/06/2011; base legal nos arts. 11 e 12, Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com a redação dada pela Medida

Provisória nº 2.158-34, de 27 de julho de 2001, e reedições;

b. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, págs. 4772/4789, no valor de R\$ 502.900,19, relativo à falta de recolhimento da CSLL em decorrência das mesmas infrações descritas no auto de infração IRPJ, em todos os períodos de apuração de 2007 e 2008; base legal no art. 2º e §§ da Lei nº 7.689, de 1988; art. 1º da Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996; art. 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; art. 37 da Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002; art. 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; com as alterações pelo art. 17 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008 (conversão da MP nº 413, de 2008); multas de ofício aplicadas de 75% e 150%, obedecendo o mesmo critério que o da autuação do IRPJ;

c. Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF, págs. 1490/4806, no valor de R\$ 704.260,22; fatos geradores em 20, 22, 25 e 29/08/2008; 04, 09, 12, 16, 22, 23, 24 e 26/09/2008; 01, 02, 03, 06, 07, 15 e 22/10/2008; 12, 13, 14, 17, 18, 19, 20, 21, 24, 26, 27 e 28/11/2008; 03, 04, 05, 08, 10, 12, 15, 17, 18, 23, 24 e 29/12/2008; base legal no art. 674 do RIR de 1999; apenada com multa de 75%;

d. contribuição ao Programa de Integração Social – PIS, págs. 4806/4816, no valor de R\$ 575.053,67, apuração reflexa, referente à falta de recolhimento e apurada no regime não cumulativo; fatos geradores mensais de 31/01/2007 a 31/12/2008, com base legal nos arts. 1º a 4º da Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002; apenada com multa de 150%;

e. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, págs. 4817/4826, no valor de R\$ 2.650.634,12 apuração reflexa, referente à falta de recolhimento e apurada no regime não cumulativo; fatos geradores mensais de 31/01/2007 a 31/12/2008; base legal nos arts. 1º a 5º da Lei nº 10.833, de 28 de dezembro de 2003; apenada com multa de 150%;

f. Multa regulamentar, no valor de R\$ 167.710,85, por descumprimento da obrigação acessória não apresentação do Dacon Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais; fatos geradores 08/09/2008, 08/10/2008, 10/11/2008, 08/08/2009; base legal no art. 7º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, com a redação da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004.

2. As multas de ofício de 75% e 150% aplicadas, tem como base legal o art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, e art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007; art. 44, I e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Medida Provisória nº 351, de 2007, e do art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007; e juros de mora segundo o art. 61, § 3º da Lei nº 9.430, de 1996.

3. À pág. 4696, o autuante pede para desconsiderar o demonstrativo consolidado de págs. 2/3.

4. Às págs. 4698/4798, no Termo de Verificação Fiscal TVF, estão descritos os procedimentos de fiscalização e a autuação; foi efetuada a Representação Fiscal para Fins Penais – IRPJ, objeto do processo administrativo nº 10945.720949/201184.

5. Às págs. 4851/4860, constam Termos de Sujeição Passiva Solidária nº 001, dirigido a Vilson Pilati (ciência em 25/10/2011, pág. 4857); nº 002 – a José Alcioni de Souza (ciência em 25/10/2011, pág. 4858); nº 003 ao Espólio de Valdomiro Pilatti (ciência em 25/10/2011, pág. 4859), 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 Excellence Participações e Logística Ltda (ciência em 25/10/2011, pág. 4860), com base no art. 132, do CTN e do art. 5º do Decreto-Lei nº 1.598, de 23 de dezembro de 1977.

1 Impugnação apresentada por V. Pilati Empresa de Transportes Rodoviários Ltda.

6. Cientificada em 25/10/2011, pág. 4856, a empresa, por meio de seu representante legal de págs. 4879/4880, apresentou a impugnação tempestiva de págs. 4863/4874.

7. Declara ser sociedade que tem por objeto social o transporte de cargas líquidas e a granel e a atividade agropecuária e que apresentou todos documentos solicitados pela fiscalização; afirma que a fiscalização pretende criar uma situação fantasiosa de que a movimentação financeira do impugnante conteria fraude aos cofres públicos, mas que a autuação é improcedente.

8. Acusa o autuante de ter se utilizado de presunção simples no lugar de provas, a fim de estabelecer supostas irregularidade, principalmente porque a autuada tem aproximadamente 95% de suas operações caracterizada pelo agenciamento de serviços; que admitir que o mero raciocínio de probabilidade de que se possa exigir um tributo, sem que necessariamente tenha ocorrido o fato gerador, afronta o caput do art. 37 da Constituição Federal de 05 de outubro de 1988 – CF de 1988.

9. Relata que, por conta do desenvolvimento do País e aumento da credibilidade do impugnante, cresceu a demanda pelos seus serviços, sendo que o volume de fretes superou em mais de 90% a sua capacidade própria de transportar, o que levou o impugnante a agenciar terceiros para a realização dos serviços; por isso, o crescimento dos valores que transitaram pelas contas do impugnante não reflete, necessariamente, aumento de tributos devidos, pois a fiscalização devia ter levado em conta que os valores creditados em suas contas correntes, referentes aos serviços que transferiu a terceiros, eram repassados a estes, restando para o autuado apenas o valor referente à remuneração (comissão) pelo agenciamento. Assevera que toda esta sistemática de operação está demonstrada nos documentos contábeis entregues, pelo volume e proporcionalidade das entradas comparadas ao repasse dos valores a terceiros, bem como a capacidade operacional do autuado; se assim não fosse,

não haveria porque o impugnante manter um pequeno montante de comissão e repassar a quase totalidade do que recebe a terceiros.

10. Por isso, a metodologia da fiscalização está equivocada, dado que as receitas utilizadas para o cálculo dos tributos não são, de fato, receitas próprias.

11. Invoca ainda os arts. 223, 224 do RIR de 1999, que prescrevem a exclusão dos ingressos referentes à receita de terceiros e operações por conta de terceiros, da receita bruta tributável de uma empresa, considerando apenas os resultados auferido nas operações por conta alheia. Cita solução de consulta da RFB referente a venda em consignação em que a base de cálculo do PIS e Cofins é o valor da comissão recebida.

12. Acusa a autuação de afrontar o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º da CF de 1988), pois o autuado está sendo tributado sobre valores que não lhe pertencem, caracterizando o confisco (art. 150, IV da CF de 1988).

13. Também de bis in idem, pois os valores da base de cálculo da autuação contra o impugnante também o são para os terceiros contratados, o que facilmente pode ser constatado pela análise dos autos de infração previdenciários, objetos dos processos administrativos que seguem anexos.

14. Transcreve jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, referente à base de cálculo do PIS e da Cofins ser o valor do serviço, no caso de agenciamento de cargas, se suficientemente provado o fato; por isso, argumenta que devem ser excluídos das bases de cálculo dos tributos os valores totais dos fretes, mantendose apenas os valores das comissões, pois 95% das operações do impugnante se referem a essa modalidade de serviços.

15. Reclama que a multa aplicada extrapolou limites de cunho qualitativo e quantitativo; que no aspecto qualitativo, tem o direito à defesa garantido pois cumpriu a obrigação acessória de apresentar os documentos requisitados e também, devido ao princípio da graduação da penalidade de que não pode fugir à regra da igualdade, cominando-se penas idênticas para infrações iguais e variando na medida em que difiram ou se agravem as infrações; no quantitativo, diz que a multa é abusiva e confiscatória (art. 150, IV da CF de 1988), atentando contra o patrimônio do contribuinte; caracteriza abuso do poder fiscal, pois não se observaram os limites para imputações de multas fiscais e não tem conexão com a realidade de empresas do porte do impugnante; cita autor no sentido de que os limites quantitativos da multa são a fórmula legislativa e a jurisprudencial, mediante súmulas; transcreve acórdãos do CARF no sentido de que a aplicação da multa qualificada de 150% só pode ser imputada em casos de existência real e comprovada de fraude ou de comprovado intuito de fraude, não caracterizados pela simples omissão de receita; conclui que, tendo em vista que o autuante não levou em conta que 90% das

operações do impugnante são agenciamentos de cargas, a multa qualificada deve ser afastada.

16. Conclui requerendo a nulidade do auto de infração, porque não se considerou o fato de que 95% das operações do autuado são agenciamento de cargas, não havendo amparo legal para que todo o valor dos fretes agenciados seja tributado.

2 Impugnação apresentada por Excellence Participações e Logística Ltda.

17. Cientificado em 25/10/2011, pág. 4860, Excellence Participações e Logística Ltda apresentou a tempestiva impugnação de págs. 4941/4944, por meio de seu representante legal de págs. 4945/4946.

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

19. 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; que a fiscalização entendeu que a criação da Excellence objetivaria “encobrir formalmente o patrimônio” da V. Pilati Empresa de Transportes Ltda; protesta pela ausência dessa solidariedade e requerendo sua exclusão do pólo passivo da medida fiscal, e sucessivamente, a limitação da responsabilidade aos tributos lançados.

20. Entende que a imposição da solidariedade, com base no art. 132 do Código Tributário Nacional CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, foi devido à impugnante ter sido constituída em razão de cisão parcial da V Pilati.

21. Contudo, o art. 132 do CTN, estabelece a responsabilidade da pessoa jurídica resultante de fusão, transformação ou incorporação, pelos tributos devidos até a data do ato da PJ fusionada, transformada ou incorporada, e não faz qualquer menção sobre cisão, operação pela qual uma companhia transfere parcelas dos seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a sociedade cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.

22. Destaca que a cisão é instituto que não se confunde com aqueles e que não foi intenção do legislador incluir a cisão nas hipóteses do art. 132, do CTN.

23. Destaca que, mesmo se houvesse referência à cisão no dito artigo do CTN, a responsabilidade do impugnante está limitada aos tributos em si, mas não às multas, até porque estes e aqueles não se confundem, dado o caráter sancionatório pessoal e subjetivo destes, ou seja, a solidariedade do art. 132 é limitada.

24. Destaca que é vedado alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, segundo o art. 110 do CTN.

25. Afirma que manter essa imputação de solidariedade afronta o 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; cita jurisprudência.

3 Impugnação apresentada por Vilson Pilati.

26. Cientificado em 25/10/2011, pág. 4857, Vilson Pilati apresentou a tempestiva impugnação de págs. 5298/5306, em 21/11/2011, por meio de seu representante legal de pág. 5307.

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

28. 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.

29. Afirma que a fiscalização pretende criar uma situação fantasiosa em relação ao impugnante, dando a entender que as movimentações financeiras da V.Pilati teriam sido objeto de fraude aos cofres públicos federais, motivando a inclusão do impugnante na autuação,

30. 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 co-devedores 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; que o interesse comum em si não é suficiente para definição do vínculo de solidariedade, sendo inaceitável a interpretação que o autuante adotou, no sentido de utilizar a solidariedade como forma de eleger responsável tributário; por isso é infundada a inclusão do impugnante pois a solidariedade do art. 124, I do CTN "é objetiva e se enquadra para todos os que já integravam o pólo passivo da relação jurídico-tributária" e o impugnante em nenhum momento havia integrado o pólo passivo deste processo administrativo tributário.

31. Quanto ao art. 135 do CTN, afirma que incide a partir da constatação definitiva de que a pessoa responsável não tem condições financeiras para suportar o lançamento tributário, isto a partir da constituição definitiva do crédito, após julgamento nas Câmaras de Conselhos Fiscais, não sendo o caso de se aplicar a norma em caráter subsidiário no caso de a empresa responsável ter condições mais que suficientes para honrar as obrigações tributárias, mesmo que seja na forma de

parcelamento, até porque a V.Pilati não foi extinta, pelo contrário, continua operando.

32. Destaca que o crédito tributário em análise se encontra com a exigibilidade suspensa, dado que foi impugnado.

33. Afirma ser inaceitável a tentativa do autuante de configurar a exigência fiscal como se fosse infração à lei nos termos do caput do art. 135, do CTN.

34. Transcreve jurisprudência no sentido de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não caracteriza infração à lei (arts. 124 e 135 do CTN); 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.

35. Afirma que omissão de receita não caracteriza fraude.

36. Por isso, tendo em vista a ausência de vinculação e comprovação da suposta conduta do impugnante com a materialidade que ensejou a lavratura do auto de infração, não há o que se falar na aplicação dos arts. 124 e 135 do CTN.

4 Impugnação apresentada por José Alcioni de Souza.

37. Cientificado em 25/10/2011, pág. 4858, José Alcioni de Souza apresentou a tempestiva impugnação de págs. 5110/5118, em 21/11/2011, por meio de seu representante legal de págs. 5119/5121.

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

39. O teor da impugnação é exatamente o mesmo apresentado por Vilson Pilati, que já se resumiu neste relatório.

5 Impugnação apresentada pelo espólio de Valdomiro Pilatti.

40. Cientificado em 25/10/2011, pág. 4859, a inventariante do espólio (págs. 4968/4970) apresentou a tempestiva impugnação de págs. 4951/4961, por meio de seu representante legal de pág. 4963.

41. Diz que o mérito da autuação está sendo impugnado pela V Pilati Empresa de Transportes Rodoviários Ltda. compunha o quadro societário da V Pilati, mas retirou-se do quadro societário em 06/06/2007, conforme a 20ª Alteração Contratual, registrada em 06/06/2007.

43. Afirma que a fiscalização pretende criar uma situação fantasiosa em relação ao impugnante, dando a entender que as movimentações financeiras da V.Pilati teriam sido objeto de fraude aos cofres públicos federais, motivando a inclusão do impugnante na autuação,

44. 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 pois o art. 124, I do CTN não prevê a imputação de responsabilidade a sócio que se retirou regularmente da sociedade.

45. 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 co-devedores 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; que a solidariedade do art. 124, I do CTN é objetiva e se enquadra para todos os que já integravam o pólo passivo da relação jurídico-tributária.

46. Transcreve jurisprudência sobre a não responsabilização do sócio que se retirou da sociedade antes da constatação da infração fiscal.

47. Que a natureza da sujeição em questão tem caráter de incidência a partir da constatação definitiva de que a pessoa responsável tem condição financeira para suportar o lançamento tributário, ou seja somente a partir da constituição definitiva do crédito tributário, neste caso, após o julgamento pela Câmara de Conselhos Fiscais; que não há razão para se aplicar o caráter subsidiário do referido diploma legal no caso da empresa responsável ter condições mais que suficientes para honrar suas obrigações tributárias, mesmo que mediante parcelamento.

48. 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.

49. 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 justifica aplicar ao presente caso os arts. 124 e 135 do CTN, ou infração à lei.

50. 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.

51. Conclui que, tendo em vista a regular retirada do impugnante da sociedade, bem como pela ausência de vinculação e comprovação de sua participação, não há que se lhe aplicar os arts. 124 e 135 do CTN, devendo o espólio de Valdomiro Pilatti ser excluído do pólo passivo da presente autuação.

Como se percebe, o mérito da autuação foi contestado somente na impugnação apresentada pelo contribuinte V. Pilati Empresa de Transportes Rodoviários Ltda.. Os responsáveis solidários limitaram-se a questionar a solidariedade apontada pelo Fisco.

Percebe-se, outrossim, que das 7 infrações apuradas pelo Fisco, somente foi impugnada a infração 006 – BASE DE CÁLCULO, APURAÇÃO INCORRETA DO IMPOSTO.

Todos as demais infrações não foram objeto de impugnação.

A 7ª Turma da DRJ São Paulo I, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação, por meio de Acórdão assim ementado (fls. 216):

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2007, 2008

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008

DOLO. SONEGAÇÃO. FRAUDE. MULTA QUALIFICADA.

Correto o apenamento da infração com multa de ofício qualificada se está comprovada a sonegação, o dolo e a fraude.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. PERCENTUAL.

O percentual de multa de ofício qualificada aplicado decorre de expressa disposição legal.

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 pela Lei nº 6.404, de 1976, após a edição do CTN, 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 dolo e sonegação dos tributos devidos pela empresa, à fraude de despesas fictícias e ao esvaziamento patrimonial, sem justificativa, da empresa, em favor de outra da qual eles mesmos são 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: 31/03/2007, 30/06/2007, 30/09/2007, 31/12/2007, 31/03/2008, 30/06/2008, 30/09/2008, 31/12/2008

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 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 ou empresa, 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 - CTCR.

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 utilizou-se do percentual de oito por cento para apurar a base tributável pelo IRPJ na sistemática do lucro presumido.

IRPJ. CSLL. BIS IN IDEM.

Na apuração do IRPJ e da CSLL no regime do lucro real, o lucro e base de cálculo são apurados pela diferença entre a receita bruta e os custos e despesas, entre os quais foram deduzidos os fretes pagos a terceiros, sendo que estes, por sua vez, servirão para estes terceiros subcontratados apurarem sobre as respectivas receitas, os tributos e contribuições que eles devem ao Fisco; dessa forma, não se configura bis in idem.

EXCLUSÃO DE FRETES PAGOS A TERCEIROS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.

A exigência de ofício de IRPJ e CSLL apurados no regime do lucro real trimestral implica que estas exações foram calculadas sobre o lucro real e a base de cálculo resultantes da receita bruta diminuída dos custos e despesas e outras deduções e adições determinadas na legislação, em que os custos de fretes subcontratados também foram deduzidos.

EXCLUSÃO DE FRETES PAGOS A TERCEIROS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. BIS IN IDEM

Na apuração do PIS e da Cofins mediante incidência não cumulativa, os valores dessas contribuições devidos pelos terceiros subcontratados sobre as respectivas receitas de fretes recebidas (pagas pelo litigante), constituem-se créditos a serem subtraídos dos valores que o litigante apurar como devidos, o que equivale a excluir os fretes pagos da base de cálculo; pelo mesmo motivo, não se configura bis in idem.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL. PIS. COFINS.

Dada a íntima relação de causa e efeito, aplica-se aos lançamentos reflexos o decidido no principal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificados do Acórdão, a contribuinte e os responsáveis solidários interpuseram em conjunto o recurso voluntário de fls. 5849-5873, reiterando os argumentos apresentados na fase impugnatória.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos

O recurso atende aos requisitos legais, razão pela qual deve ser conhecido.

Preliminar de nulidade

Repetindo o que foi alegado na fase impugnatória, a contribuinte arguiu a nulidade dos presentes lançamentos, sob a alegação de que houve erro no critério de definição da sua receita bruta, para fins de apuração das exações cobradas no presente processo.

Conforme bem exposto na decisão de piso, o fato arguido pela contribuinte não se insere no âmbito daqueles capazes de ensejar a nulidade do lançamento, conforme preveem os arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72.

Sobre o tema, pronunciou-se com muita propriedade o acórdão recorrido, fls. 5793-5794, *verbis*:

63. Como se vê, de acordo com o art. 59, I, supra, só se pode cogitar de declaração de nulidade de auto de infração que se insere na categoria de ato ou termo, quando esse auto for lavrado por pessoa incompetente (art. 59, I).

64. Quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, a teor do art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972. Caso não influam na solução do litígio, também prescindirão de saneamento.

Nestes termos, considero que a preliminar de nulidade apresentada pela recorrente merece ser rejeitada.

Mérito

Alegação de presunção simples

Assim como na fase impugnatória, a recorrente alegou que o Fisco empregou presunção simples, ao supor que constituiria receita da empresa a totalidade dos fretes para os quais emitiu Conhecimento de Transporte Rodoviário de Carga – CRTC e recebeu os respectivos valores.

Segundo a recorrente, de 90 a 95% das suas operações constituem simples agenciamentos de carga, razão pela qual somente deveriam ser consideradas como receitas próprias os valores correspondentes às comissões incidentes sobre tais agenciamentos.

Com o intuito de comprovar sua alegação, afirmou que a presente autuação refere-se aos anos-calendário 2007 e 2008, ocasião em que a demanda por transporte, por parte

de seus clientes, cresceu muito mais do que sua capacidade de prestar o serviço. Por esta razão, a empresa teria passado a atuar como intermediário, agenciando terceiros transportadores, a quem repassou os valores recebidos. Sustenta que tais valores constituem receitas desses terceiros e, portanto, não teria ocorrido a insuficiência de recolhimentos apontada pela fiscalização.

Com o intuito de comprovar sua tese, fez referência a dois acórdãos, fls. 5860, os quais decidiram no sentido de que a base de cálculo na atividade de agenciamento de cargas é apenas o valor da comissão.

Todas estas alegações foram minuciosamente analisadas pelo Relator do acórdão recorrido, razão pela qual adoto e transcrevo parcialmente as suas razões de decidir, fls. 5797-5798:

2007

[...]

94. O contribuinte argumenta que 90-95% de suas operações seriam de agenciamento de cargas, no entanto, na DIPJ relativa ao ano-calendário de 2007, págs. 4/15, que apresentou no lucro presumido, na Ficha 14A – Apuração do Imposto de Renda sobre o Lucro Presumido, informou nos quatro trimestres, Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 8%, e utilizou-se deste percentual para apurar o lucro presumido; portanto ao revés dos arts. 518 e 519 do RIR de 1999, que determinam que a base de cálculo do IRPJ e adicional será determinada pela aplicação do percentual de 8% sobre a receita bruta e o § 1º, II, que esse percentual será de 16% para a atividade de prestação de serviços, exceto carga, para a qual se aplicará o percentual previsto no caput, isto é 8%, e no inciso III do mesmo parágrafo, o percentual de 32% para as atividades de: prestação de serviços em geral, exceto hospitalares e intermediação de negócios; ou seja, a DIPJ que apresentou desmente sua afirmativa de que atuaria em agenciamento de cargas, que é intermediação de negócios, conforme se esclarecerá adiante, pois o percentual utilizado é o de transporte de cargas.

95. Neste ano de 2007, observa-se que, enquanto constava de sua contabilidade o total de R\$ 87.585.476,72 de receitas operacionais, págs. 1710/4711, declarou no lucro presumido R\$ 11.710.972,23 (13,4% daquelas) de Receita Bruta, apurando o lucro presumido mediante a aplicação de 8%, págs. 6/7.

96. Destaque-se que, ao preencher fichas cadastrais do Banco Bradesco S/A, em 12/04/2008, 07/05/2008, 19/05/2008, 30/05/2008, 16/06/2008, 18/06/2008 a fim de obter o financiamento BNDES/FINAME, págs. 4398 e 4408/4427, informou receita operacional bruta em 2007 no exato valor constante da contabilidade e que contesta nesta impugnação: R\$ 87.585.476,72.

97. Também, no seu cadastro CNPJ junto à RFB, págs. 5606/5618, a atividade desenvolvida é informada como CNAE: 4930202 “Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional”; o objeto social constante dos seus atos sociais,

pgs. 337/344, 20ª alteração, registrada na Junta Comercial do Paraná – Jucepar em 06/06/2007, é: “Transporte rodoviário de cargas líquidas e a granel e a atividade agropecuária”, também constante da 19ª Alteração Contratual, registrada em 06/10/2005, e mantido na 21ª Alteração Contratual registrada em 28/09/2007, e mantido nas posteriores alterações, págs. 337/466.

98. Na impugnação, se declara agenciador de cargas em relação à maior parte das suas receitas; tal afirmativa é contestada pelos fatos que se descreveu no parágrafo anterior: não consta a atividade do objeto social nem CNAE, tampouco utilizou-se do percentual de 32% devido na intermediação de negócios ao declarar pelo lucro presumido.

2008

99. Para o ano-calendário 2008, o contribuinte declarou pelo lucro real trimestral e a autuação foi na mesma sistemática.

100. No ano-calendário 2008, apesar do vertiginoso aumento das receitas que declarou, se comparadas às de 2007 (769% ou seja, 7,69 vezes maior, quadro à pág. 4699), a empresa, contraditoriamente, declarou prejuízos nos quatro trimestres, quando seria de se supor crescimento dos lucros, sendo que a movimentação financeira foi muito superior à receita declarada.

101. A apuração fiscal, em que foi considerada a receita escriturada em sua contabilidade e os custos e despesas comprovados (e dos quais vários foram glosados e objeto de autuações que não foram impugnadas pelo litigante), evidenciou a existência de lucros tributáveis, sobre os quais se exigem IRPJ e CSLL, nos presentes autos.

[...]

102. No que tange às exigências de IRPJ e CSLL, pleiteia que a base de cálculo está errada porque sua receita, quanto aos serviços de transporte prestados por terceiros a ser considerada na apuração, seriam comissões de agenciamento.

[...]

104. Na presente autuação relativa a [...] 2007 e 2008 que o contribuinte contesta, a apuração da base de cálculo pela fiscalização consistiu na apuração do lucro tributável no regime do lucro real trimestral, pelos motivos que já foram expostos: foram consideradas todas as receitas e deduzidos os custos e despesas, entre os quais os fretes pagos a terceiros (o que na prática equivale a considerar apenas a diferença, que o litigante apregoa se tratarem de comissões de agenciamento); portanto, nesse aspecto, sua argumentação é vazia, dado que não se alterou a base de cálculo que resultaria se, em vez de receitas menos fretes pagos a terceiros, tivesse sido considerada como receita, apenas a diferença, no caso dos serviços que subcontratou, dessa forma, o pleito do litigante de que sejam

excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os fretes pagos a terceiros foi atendido.

[...]

106. Não há coerência nos dados obtidos da contabilidade com a argumentação do contribuinte a qual, ao contrário do afirmado, não corrobora as afirmações do contribuinte.

107. Tudo isso evidencia que o contribuinte apresenta argumentos visando confundir e não esclarecer a diferença entre as receitas escrituradas e as que deveriam ter sido registradas na apuração do IRPJ e contribuições.

A decisão de piso também analisou, com extrema profundidade, as diferenças existentes entre o agenciamento (alegado pela contribuinte) e a subcontratação (que efetivamente ocorreu, conforme demonstram os registros contábeis mantidos pela contribuinte). Também transcrevo e adoto parcialmente alguns trechos desta percuente análise, fls. 5800-5803:

110. A impugnante 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; o ato que pratica em seguida, consistente em repassar o serviço já contratado para caminhoneiros autônomos, não comporta o rótulo de agenciamento, pelo contrário, é uma mera subcontratação.

111. Existem empresas que se dedicam ao agenciamento de fretes; trata-se 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; o contrato de agenciamento é aquele pelo qual uma pessoa ou empresa, 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.

[...]

112. 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.

113. 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.

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

[...]

116. 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.

[...]

122. O fato concreto é que o impugnante vende seus serviços aos seus clientes emitindo o CTRC pelo preço total da venda. Esse é o valor de sua receita. Posteriormente, subcontrata terceiros para a execução de parte desse transporte. Esse vínculo com terceiros materializa mera subcontratação e, em hipótese alguma, pode ser classificado como agenciamento.

123. Necessário se faz, também, enfatizar que o impugnante, em vez de emitir Nota Fiscal de Serviço de agenciamento, emitiu o Conhecimento de Transporte, calculou e assumiu o ônus de recolher o ICMS correspondente. Significa, portanto, que quem assumiu a condição de contribuinte (prestador do serviço) foi ele próprio, e não um suposto agenciado.

Diante do exposto, não pode prosperar a alegação da recorrente, no sentido de que 90 a 95 % das suas operações seriam de agenciamento de cargas. Pelo mesmo motivo, os acórdãos mencionadas pela contribuinte às fls. 5860, bem como a Solução de Consula referida às fls. 5859 não se prestam para aplicação analógica ao presente caso. Nas situações analisadas por aquelas decisões, restou comprovado o efetivo exercício da atividade de agenciamento de cargas. Tal fato, contudo, não restou comprovado no caso sob análise. Pelo

contrário, nos autos existem provas cabais de que a contribuinte sistematicamente emitia o Conhecimento de Transporte, calculava e assumia o ônus de recolher o ICMS incidente sobre cada operação. Tais fatos, por si só, demonstram que a contribuinte efetivamente assumia a condição de contribuinte (prestador do serviço), não havendo que se cogitar do mero exercício da atividade de agenciamento de cargas.

Pelas razões acima enumeradas, considero que em relação a esta alegação o recurso voluntário não merece provimento.

Questionamento acerca da multa qualificada

No que tange aos autos de infração do IRPJ e CSLL, das 7 (sete) infrações apuradas no presente processo, apenas em relação a 2 (duas) foi aplicada a multa qualificada:

004 – PROVISÕES, GLOSA DE DESPESAS COM PROVISÃO INDEDUTÍVEL - Glosa de despesas de provisões, não dedutíveis, porque fictícias;

006 BASE DE CÁLCULO, APURAÇÃO INCORRETA DO IMPOSTO – Incorreções na apuração da base de cálculo, que foi declarada menor que a da contabilidade e escrita fiscal; fatos geradores em 31/03/2007, 30/06/2007, 30/09/2007.

Destas duas infrações punidas com a multa qualificada, a contribuinte apenas questionou a infração referente à apuração incorreta da base de cálculo daqueles tributos (Infração 006). Esta infração (omissão de receitas) também acarretou a exigência decorrente do PIS e Cofins, sobre as quais também foi exigida a multa de ofício qualificada.

No tocante à infração 004 – Glosa de Provisões Indedutíveis, o mérito do lançamento não foi questionado pela contribuinte. Sobre o tema, assim se posicionou o acórdão de piso, fls. 5805 (grifado):

142. A infração 004 Provisões indedutíveis trata de deduções indevidas de fictícias provisões de “Frete a Pagar”, em contrapartida à despesa de “Frete Pagos”, o que inflou indevidamente esta despesa em elevados montantes, conforme resumido à pág. 4716; o contribuinte foi intimado a explicar esses lançamentos no Termo de Intimação Fiscal TIF nº 7/2001 (pág. 940 – item 7/960, cujo prazo de resposta inclusive foi prorrogado a pedido do interessado; sua resposta, pág. 964, foi “7. Os documentos solicitados não foram localizados;” o mérito deste lançamento não foi contestado na impugnação apresentada; no que tange à aplicação da multa qualificada está justificada, uma vez não contestado pelo contribuinte de que se tratavam de despesas fictícias, o que se constitui em fraude.

Ressalte-se, por oportuno, que estas colocações apresentadas pelo colegiado julgador *a quo* não foram objetivamente contestadas pela recorrente, que limitou-se a reiterar as alegações genéricas de que, no presente caso, não restou devidamente comprovada a ocorrência de fraude.

Compulsando-se os autos, é forçoso concluir que a razão está ao lado do colegiado recorrido. Afinal, o quadro demonstrativo de fls. 4716 revela que a contribuinte escriturou valores muito expressivos a título de “frete a pagar”, elevando sobremaneira o

montante das despesas dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Quando instada a apresentar provas, ou ao menos justificativas acerca destes valores, a contribuinte, após requerer dilação de prazo, absteve-se de apresentar um único comprovante ou de indicar a razão social de uma única empresa que lhe tivesse prestado os alegados serviços de transporte. Vale dizer que a contribuinte absteve-se, outrossim, de contestar o mérito da presente autuação, ou seja, a glosa das provisões indevidamente escrituradas sequer foi questionada pela contribuinte. Diante deste quadro, edando especial atenção à magnitude dos valores indevidamente escriturados, considero amplamente demonstrada a ocorrência de fraude, suficiente para justificar a exigência da multa qualificada.

No tocante à infração 006, a qual foi questionada pela contribuinte, assim se manifestou a decisão de piso, fls. 5805:

145. Em todos os trimestres de 2007 e 2008, o litigante informou ao Fisco, nas declarações apresentadas, DIPJ, Dacon, DCTF, valores de receitas sistematicamente menores do que os que constavam de sua contabilidade, constituindo-se em reiterada infração, repetida 8 (oito) vezes no período autuado neste processo, não se esquecendo de que nos anos-calendário de 2005 e 2006, precedentes, o contribuinte também foi autuado devido à omissão de receitas, o que, inclusive ocasionou sua exclusão do lucro presumido (porque a receita real apurada foi superior ao limite permitido para que a empresa permanecesse no lucro presumido), podendo-se dizer, então, que são quatro anos, 16 (dezesesseis) períodos trimestrais em que sistematicamente vem cometendo a infração de omissão de receitas.

146. Não há como o litigante alegar que não houve a intenção de sonegar imposto de renda e as contribuições devidas, ou seja, o dolo.

147. Adicionalmente, em 2008, quando declarou pelo lucro real, passou a inchar custos (destacando-se que as glosas de despesas indevidas não foram impugnadas) para declarar prejuízos.

Questionamento acerca da sujeição passiva solidária

Em relação a este tema, os sujeitos passivos solidários repetiram os argumentos apresentados na fase impugnatória, os quais foram devidamente analisados e refutados pela decisão de piso.

Por esta razão, limito-me a adotar e transcrever parcialmente as razões de decidir constantes do voto condutor daquela Acórdão, fls. 5823 e seguintes:

8.1 TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA Nº 004 EXCELLENCE PARTICIPAÇÕES E LOGÍSTICA LTDA.

[...]

165. Estes dispositivos são claros, a pessoa jurídica resultante de uma cisão parcial é responsável solidariamente, como sucessora que é, pelos tributos devidos pela pessoa jurídica

cindida até a data da cisão, ainda que os débitos venham a ser apurados posteriormente ao evento.

166. Este, inclusive, foi o entendimento da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes, conforme se depreende das ementas abaixo reproduzidas:

"Acórdão CSRF/0304.100 em 06.07.2004

*CISÃO PARCIAL RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA
SOLIDARIEDADE*

Na cisão parcial a companhia sucessora e a empresa cindida respondem solidariamente pelas obrigações desta última nos termos dos arts. 233 da Lei n.º 6.404/76, 124 e 132, do CTN. Recurso a que se dá provimento..."

"Acórdão CSRF/0303.291, de 08.07.2002

*RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA –
ADMISSIBILIDADE ...*

*CISÃO PARCIAL – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA –
SOLIDARIEDADE – Na cisão parcial a companhia sucessora e a empresa cindida respondem solidariamente pelas obrigações desta última nos termos dos arts. 233 da lei nº 6.404/76, 124 e 132, do CTN. Recurso Especial de Divergência ao qual se nega provimento.*

Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso".

[...]

170. As exigências fiscais constituídas no presente processo se referem a fatos geradores de 2007 e 2008 e o processo de cisão iniciou-se em 23/09/2008, com o investimento que a V Pilati efetuou como sócia cotista na constituição da Excellence, concluindo-se em 13/03/2011, (neste lapso de tempo foi objeto de fiscalização de contribuições previdenciárias, IRPJ, CSLL, PIS, Cofins, IPI) quando a V. Pilatti se retirou da sociedade, mediante a promessa de pagamento, por Vilson Pilati e José Alcioni de Souza, do valor da participação da V. Pilati representada pelos imóveis e veículos que anteriormente eram parte do imobilizado desta e que, ao final do conjunto de alterações contratuais, passaram a fazer parte do patrimônio da Excellence tendo como sócios Vilson Pilati e José Alcioni de Souza, sendo que estes, em 14/03/2011, pelo mesmo valor nominal desde 23/09/2008, compraram a participação da V Pilati na Excellence, sem que houvesse qualquer laudo ou demonstração do valor contábil do valor atualizado desses bens.

171. A Excellence, constituída em 23/09/2008 (quando a V Pilati já se encontrava sob ação fiscal em relação a débitos previdenciários, págs. 5631/5646, no MPF-F 0910600/2010/00172), declarou como inativa para esse ano-calendário e R\$ 0,00 (zero) receitas para o ano de 2009 (págs. 5599/5605, conforme DIPJ e DCTF), e foi constituída com o objetivo social, entre outros, de desenvolver a mesma atividade

que a V. Pilati: transporte rodoviário de cargas e atividade agrícola e pastoril em terras próprias ou de terceiros; se o objetivo da constituição da Excellence fosse, conforme alegado, pág. 922, o de separar as atividades dentro de um novo modelo de gestão, não constaria do seu objeto a mesma atividade que a V. Pilati desenvolve.

172. Conforme págs. 5599/5605, a Excellence declarou como inativa para o ano 2008, pelo lucro presumido, com R\$ 0,00 (zero) receitas em 2009; para o ano de 2010, declarou R\$ 336.100,00 de receitas no lucro presumido apurado à taxa de 32%, tendo sido a DIPJ entregue em 30/06/2011, quando a V. Pilati se encontrava sob a presente fiscalização, apurando IRPJ e CSLL, porém as DCTF entregues informam R\$ 0,00 (zero) débitos, e a pesquisa sobre pagamentos revelou que nenhum pagamento foi efetuado desde 01/01/2009 até 31/03/2011.

173. Fica uma forte suspeita de que a Excellence foi constituída com o objetivo de dar seqüência à atividade de transporte rodoviário de cargas, absorver o patrimônio da V. Pilati que, esvaziada, ficaria com os débitos tributários que resultariam das fiscalizações em curso além de outras despesas relativas à frota que já não mais lhe pertencia.

174. Enfim, tendo a Excellence resultado da cisão parcial da V Pilati, cabe-lhe a responsabilidade solidária em relação aos débitos com fatos geradores anteriores à cisão.

[...]

9.1. TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA Nº 001 – VILSON PILATI; TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA Nº 002 – JOSÉ ALCIONI DE SOUZA

[...] se evidencia que o esvaziamento patrimonial da empresa V. Pilati de que ambos são sócios administradores, em favor da Excellence, da qual ambos passaram a ser os únicos sócios e administradores e cujo objeto social também inclui a mesma atividade de transporte de cargas da V. Pilati, indica a intenção de criar outra empresa a fim de manter a exploração da atividade e lesar credores, dissimulando o patrimônio, do qual parte passou para o nome do agora espólio de Valdomiro Pilatti e depois da cisão, para a Excellence, dos quais são sócios administradores, tendo lhes cedido sua parte a V Pilati.

210. Também não podem reclamar de que não foi constatada fraude, pois a autuação 004 Glosa de despesas de provisões, não dedutíveis porque fictícias, com fatos geradores em todos os trimestres do ano de 2008, nos autos de infração de IRPJ e CSLL, evidencia a fraude (destaque-se que esta infração não foi impugnada pela V. Pilati).

211. Alegam que a V. Pilati continua em operação e está em perfeitas condições de saldar os compromissos tributários – então por que a preocupação com a responsabilização solidária

de que foram objeto? Neste caso, os responsáveis solidários não tem com que se preocupar, porque a pessoa jurídica pagará os débitos, e eles não serão atingidos economicamente.

Deve-se observar que o colegiado recorrido manteve integralmente a responsabilidade tributária atribuída ao responsável solidário Espólio de Valdomiro Pilati. Sobre o tema, assim se manifestou a decisão de piso, fls. 5803:

9.2 TERMOS DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA Nº 003 – ESPÓLIO DE VALDOMIRO PILATI

[...]

225. Tendo sido a autuação em pauta referente a fatos geradores de 2007 e 2008, considerando-se a data da retirada deste sócio da empresa em 06/06/2007, a responsabilização solidária só pode se referir a fatos geradores até esta data, pois era sócio administrador, sendo responsável, pelas obrigações fiscais da empresa a que pertencera, dado que essas obrigações tributárias têm fatos geradores contemporâneos ao seu gerenciamento, evidenciando-se que agiu com violação à legislação tributária.

226. Destaque-se que o Termo de Sujeição Passiva Solidária nº 003 contra o espólio de Valdomiro Pilatti à pág. 4853 é bem claro:

“Fica o sujeito passivo solidário supra mencionado CIENTIFICADO da exigência tributária de que trata o Auto de Infração lavrado relativamente ao IRPJ e reflexos, dos fatos geradores incorridos até 06 de junho de 2007, (...)”

227. Portanto, procede a responsabilização solidária em relação aos débitos das autuações referentes ao IRPJ e CSLL dos fatos geradores até 31/03/2007; PIS e Cofins até 31/05/2007.

Cumpramos observar que o sr. Valdomiro Pilati deixou o quadro societário da pessoa jurídica autuada por meio da vigésima alteração contratual, assinada em 27 de março de 2006, porém levada a registro na Junta Comercial do Estado do Paraná em 06 de junho de 2007, conforme se verifica às fls. 341-344.

Assim sendo, nos termos do art. 36 da Lei nº 8.934/94, forçosamente deve-se considerar que o aludido senhor somente deixou o quadro societário, bem como a condição de sócio-administrador da pessoa jurídica, a partir da 06 de junho de 2007.

Registre-se, por oportuno, que há nos autos provas inequívocas de que ocorreram retiradas e provisões para pagamentos de lucros e/ou lançamentos de pró-labore em favor do sr. Valdomiro Pilatti, até o segundo trimestre de 2007 (v. fls. 2733-2751 e 4428-4433). A título meramente ilustrativo, registro que no ano-calendário de 2007 o sr. Valdomiro Pilati recebeu gratificações nos montantes de R\$ 110.028,73 (1º trimestre) e R\$ 62.997,01 (2º trimestre), conforme relatado às fls. 4777 e comprovado às fls. 2777-3101.

Considerando que tais gratificações são devidas apenas a dirigentes e administradores da pessoa, resulta cabalmente comprovada a responsabilidade solidária do sr. Valdomiro Pilatti em relação aos débitos das autuações referentes ao IRPJ e CSLL dos fatos geradores até 31/03/2007; PIS e Cofins até 31/05/2007.

No entanto, tendo em vista o falecimento do sr. Valdomiro Pilatti, torna-se necessário avaliar a transmissibilidade da aludida responsabilidade tributária para o seu espólio.

Sobre o tema, dispõe o art. 131 do CTN (grifado):

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

[...]

*III – o espólio, pelo **tributos** devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.*

Sobre o aludido artigo, existe jurisprudência já consolidada no âmbito de todos os tribunais federais, conforme se verifica por meio dos seguintes julgados (grifado):

MULTA. TRIBUTO. RESPONSABILIDADE DO ESPÓLIO.

Na responsabilidade tributária do espólio não se compreende a multa imposta ao de cujus. Tributo não se confunde com multa, vez que estranha àquele a natureza de sanção presente nesta. (STF – RE 95213 SP - Publicação 17/08/1984)

AÇÃO ORDINÁRIA - APELAÇÃO E REEXAME NECESSÁRIO-SUCESSÃO TRIBUTÁRIA – MULTA – ESPÓLIO - IMPOSSIBILIDADE.

O art. 129 do CTN estabelece que a responsabilidade dos sucessores aplica-se aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição no mesmo momento, ou, ainda que constituídos posteriormente, desde que se refiram a obrigações já surgidas antes do ato de sucessão. 2- A responsabilidade tributária relativa a tributo, por nascer no momento da ocorrência do respectivo fato gerador, transmite-se ao sucessor, independentemente do momento do lançamento. Em casos tais, para a aferição da responsabilidade dos sucessores, importa saber a data da ocorrência do fato gerador, sendo indiferente a data da constituição definitiva do crédito tributário. 3- Entretanto, tal sistemática não se aplica à obrigação referente à penalidade aplicada, uma vez que a mesma tem como causa determinante o lançamento, não podendo ser imputada ao sucessor. 4- Tributo, nos termos do artigo 3º do CTN, "é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada." 5 - Multa não é tributo, e embora também seja prestação pecuniária compulsória, tem caráter sancionatório e personalíssimo, ao contrário da obrigação tributária. 6- Quando o artigo 131, em seus incisos II e III, do CTN, prevê a responsabilidade do espólio pelos tributos devidos pelo de cujus, refere-se à prestação que não constitua sanção por ato ilícito. 7- Apelação e reexame necessário a que se negam provimento. (TRF 3 – APELREE 26101 SP – Processo 2006.61.00.026101-7 – Publicação 07/04/2011)

Diante do exposto, considero que se deva dar parcial provimento ao presente recurso voluntário, para excluir a responsabilidade solidária do Espólio de Valdomiro Pilati, apenas em relação às multas punitivas.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto no sentido de **rejeitar a preliminar de nulidade** e, no mérito, **dar provimento parcial** ao recurso voluntário para excluir a responsabilidade solidária do Espólio de Valdomiro Pilati, apenas em relação às multas punitivas.

(assinado digitalmente)

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator