



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11020.002030/2009-85
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-004.333 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 7 de agosto de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado RODOTECNICA - INDUSTRIA DE IMPLEMENTOS RODOVIARIOS LTDA.

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

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008

FRAUDE E SIMULAÇÃO. PESSOA INTERPOSTA.

Configura-se simulação e fraude quando os elementos probatórios indicam que duas ou mais sociedades empresárias constituem um único empreendimento de fato, sendo que uma delas se utiliza, na execução das suas atividades fins, da força de trabalho formalmente vinculada à outra que, por sua vez, é optante pelo regime simplificado de tributação (Simples Nacional).

SUJEIÇÃO PASSIVA. PRIMAZIA DA REALIDADE.

O Fisco está autorizado a descaracterizar a relação formal existente, com base nos arts. 142 e 149, VII, do CTN, e a considerar, para efeitos do lançamento fiscal, quem efetivamente possui relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador, identificando corretamente o sujeito passivo da relação jurídica tributária.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO.

Aplica-se a multa de ofício qualificada de 150% quando ficar constatada a prática de sonegação com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador pelo Fisco e de reduzir o montante das contribuições devidas, utilizando-se para esse fim de interpostas pessoas jurídicas. Estando configurada a ação dolosa na simulação, para evitar o pagamento do tributo, mantém-se a multa qualificada de 150%.

DECADÊNCIA.

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Súmula CARF vinculante nº 72).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencida a conselheira Livia De Carli Germano, que lhe negou provimento. Votou pelas conclusões a

conselheira Cristiane Silva Costa. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Livia De Carli Germano. Esgotado o prazo regimental e não apresentada a declaração de voto, considera-se esta não formulada.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência apresentado pela FAZENDA NACIONAL, em face do **acórdão nº 1401-001819**, de 21/03/2017, da lavra da 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF que, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a de 150% para 75%. A decisão foi consubstanciada nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008

DECADÊNCIA. AFASTAMENTO DA MULTA QUALIFICADA POR INEXISTÊNCIA DE SIMULAÇÃO FRAUDULENTA X APLICAÇÃO DO PRAZO DECADENCIAL DO ART. 173, I, DO CTN PELAS MESMAS RAZÕES. IMPOSSIBILIDADE.

O prazo decadencial dos tributos sujeitos a lançamento por homologação se subsumem ao disposto no § 4º do art. 150 do CTN. Excepcionalmente, o prazo decadencial é deslocado para o inciso I do art. 173 do CTN quando não há pagamento antecipado do tributo sujeito à homologação ou quando há constatação de dolo, fraude ou simulação. Da configuração das três condutas descritas, infere-se que deve ser considerada para tanto somente a conduta intencional e ilícita de causar dano, o que não abarca a simulação sem fraude.

ALEGAÇÃO NÃO ENFRENTADA. OMISSÃO INEXISTENTE. DEVER DE FUNDAMENTAÇÃO. A regra é de que o julgador não está obrigado a se manifestar sobre todas as alegações das partes nem responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão. Apenas haverá cerceamento de defesa caso o argumento não analisado pelo julgador possa, em tese, infirmar a conclusão por ele adotada.

PROVA PERICIAL. INDEFERIMENTO. AVALIAÇÃO DO JULGADOR. NECESSIDADE E VIABILIDADE. Como destinatário final da perícia, compete ao julgador avaliar a prescindibilidade e viabilidade da produção da prova técnica, não tendo ela por finalidade suprir as deficiências probatórias das partes. Não demonstrada a necessidade de conhecimento técnico e especial para a produção de prova, a realização de exame pericial é dispensável.

CONFUSÃO PATRIMONIAL. SIMULAÇÃO. ATIVIDADE QUE REVELA A EXISTÊNCIA DE UMA ÚNICA EMPRESA. A ausência de efetiva segregação entre as entidades e a conseqüente constatação de que as pessoas jurídicas realizam uma única atividade permite a reunião e a tributação conjunta, como uma única empresa.

ARBITRAMENTO. ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL. Constatado que a escrituração não se presta à apuração do lucro real, em razão da localização de pagamentos não identificados ou escriturados e de documentos fiscais não contabilizados, deve o lucro ser arbitrado nos termos do artigo 530, II, do RIR/99.

MULTA QUALIFICADA. Para que se possa preencher a definição do evidente intuito de fraude que autoriza a qualificação da multa, nos termos do artigo 44, II, da Lei 9.430/1996, é imprescindível identificar a conduta praticada: se sonegação, fraude ou conluio respectivamente, arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964. A mera imputação de simulação não é suficiente para a aplicação da multa de 150%, sendo necessário comprovar o dolo, em seus aspectos subjetivo (intenção) e objetivo (prática de um ilícito).

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, acolher de ofício a decadência do 1º Trimestre de 2004 (IRPJ e CSLL) e, quanto ao PIS e Cofins, acolher no período de janeiro a maio de 2004. Vencida a Conselheira Lívia De Carli Germano (Relatora) que aplicava o art. 173, I do CTN. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial apenas para desqualificar a multa de 150% (cento e cinquenta por cento) para 75% (setenta e cinco por cento). Vencidos os Conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Abel Nunes de Oliveira Neto e Antonio Bezerra Neto. O Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes votou pelas conclusões na desqualificação da multa. Designado o Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, para redigir o voto vencedor em relação à decadência.

A decisão acima reformou em parte a decisão de primeira instância de julgamento (DRJ), que mantinha o lançamento da multa de ofício qualificada, consoante a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2008

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Possuindo o auto de infração todos os requisitos necessários à sua formalização, nos termos do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e se não forem verificados os casos taxativos enumerados no art. 59 do mesmo decreto, o lançamento não é nulo.

PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Deve ser indeferida a solicitação de perícia acerca de matéria que não demande conhecimento técnico especializado próprio de perito e, também, porque a prova requerida devia ter sido apresentada pelo sujeito passivo juntamente com a impugnação.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2008

PROVAS INDICIÁRIAS.

A comprovação material de uma dada situação fática pode ser feita, em regra por uma prova única, direta, concludente por si só; ou por um conjunto de indícios que, isoladamente, nada atestam, mas agrupados têm o condão de estabelecer a certeza daquela matéria de fato.

SIMULAÇÃO.

Comprovada a simulação por meio do conjunto indiciário convergente, cabe à Fazenda Pública desconsiderar os efeitos dos atos viciados, para que se operem consequências no plano da eficácia tributária, independentemente de prévia manifestação judicial a respeito da validade do ato viciado ou de as operações comerciais estarem sujeitas a outras normas legais.

VERDADE MATERIAL. PESSOA JURÍDICA DISFARÇADA EM DUAS. REFLEXO NA TRIBUTAÇÃO.

Demonstrado que os negócios desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal (pessoa jurídica disfarçada em duas), as receitas indevidamente declaradas na modalidade do Simples devem ser adicionadas às bases de cálculo do arbitramento do lucro adotado pela fiscalização.

ARBITRAMENTO DO LUCRO.

Cabível o arbitramento do lucro quando a escrituração a que estiver obrigada a pessoa jurídica contiver vícios, erros, deficiências e omissões que a tornem imprestável para fins de apuração do lucro real.

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.

Na consolidação dos valores da receita bruta, devem ser excluídas as importâncias decorrentes de vendas da pessoa jurídica simulada para a autuada.

MULTA QUALIFICADA. EXIGIBILIDADE.

Estando configurada a ação dolosa na simulação, para evitar o pagamento do tributo, mantém-se a multa qualificada de 150%.

JUROS DE MORA. SELIC.

A utilização da taxa Selic no cálculo dos juros moratórios encontra respaldo na legislação regente, não podendo ser dispensada.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. PIS/PASEP, COFINS e CSLL.

A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se aos lançamentos decorrentes, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar decisão diversa.

Após a redução da multa pela 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF através do **acórdão n.º 1401-001819**, referido ao norte, a PGFN, em seu recurso especial, aponta divergência no tocante à interpretação da legislação tributária pertinente, mais especificamente quanto ao art. 44, §1º da Lei 9430/96 e ao art. 72 da Lei 4.502/64, em face da decisão que "*reconheceu que a conduta praticada pelo contribuinte caracterizou simulação, mas, paradoxalmente, desqualificou a multa de ofício ao fundamento de que tal simulação não implicou fraude*".

Apresenta paradigma onde teria ficado assentado que a prática de simulação é conduta fraudulenta que enseja a qualificação da multa de ofício (Acórdão n.º 2201-003.616, de 09/05/2017), com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

FRAUDE E SIMULAÇÃO. PESSOA INTERPOSTA.

Configura-se simulação e fraude quando os elementos probatórios indicam que duas ou mais sociedades empresárias constituem um único empreendimento de fato, sendo que uma delas se utiliza, na execução das suas atividades fins, da força de trabalho formalmente vinculada à outra que, por sua vez, é optante pelo regime simplificado de tributação (Simples Nacional).

SUJEIÇÃO PASSIVA. PRIMAZIA DA REALIDADE.

O Fisco está autorizado a descaracterizar a relação formal existente, com base nos arts. 142 e 149, VII, do CTN, e considerar, para efeitos do lançamento fiscal, quem efetivamente possui relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador, identificando corretamente o sujeito passivo da relação jurídica tributária.

SIMPLES NACIONAL. EMPRESA INTERPOSTA. APROVEITAMENTO DE RECOLHIMENTOS PELA EMPRESA PRINCIPAL.

Tendo a fiscalização atribuído a condição de Sujeito Passivo da relação jurídica tributária à empresa que originalmente era a encomendante dos produtos fabricados pelas pessoas jurídicas consideradas interpostas pessoas, as contribuições patronais previdenciárias, mesmo que recolhidas na sistemática do SIMPLES por estas últimas, devem ser aproveitadas quando do lançamento tributário. Inteligência da Súmula CARF 76.

PLR. EXIGÊNCIAS LEGAIS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Estão sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias os pagamentos realizados a título de PLR quando efetuados em desacordo com as regras estabelecidas na Lei n.º 10.101, de 2010. Não atendem as exigências dessa lei acordos firmados com comissão de empregados sem a comprovação da participação efetiva do sindicado da categoria.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO.

Aplica-se a multa de ofício qualificada de 150% quando ficar constatada a prática de sonegação com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador pelo Fisco e de reduzir o montante das contribuições devidas, utilizando-se para esse fim de interpostas pessoas jurídicas. (grifos do original)

O segundo paradigma apontado (Acórdão n.º 2301-005.097, de 10/08/2017) demonstraria que uma vez comprovada a prática dolosa do sujeito passivo, cabível a aplicação da multa de ofício qualificada, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

NULIDADES NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Estando presentes todos os requisitos do lançamento e não se verificando quaisquer das causas do artigo 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, não há falar em nulidade.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. FATO GERADOR.

O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.

(Súmula CARF n.º 38)

DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO.

Para os tributos lançados por homologação, quando constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, o dies a quo para a contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte aquele em que poderia ter sido lançado, por força do art. 173, I, do CTN.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITO BANCÁRIO. NEXO CAUSAL.

Os lançamentos decorrentes de depósitos bancários de origem não identificada dispensam a necessidade de comprovação, por parte do fisco, da utilização dos recursos provenientes desses depósitos como renda consumida. (Súmula CARF n.º 26)

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FRAUDE. COMPROVAÇÃO.

Comprovada a prática dolosa, pelo sujeito passivo, de fraude, sonegação ou conluio, é cabível a aplicação da multa de ofício com a qualificadora prevista na Lei n.º 9.430/96.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

A Lei 9.430/96, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Na tributação da omissão de rendimentos ou receitas caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, os depósitos de um mês não servem para comprovar a origem de depósitos havidos em meses subsequentes. (Súmula CARF n.º 30)

O Presidente da Câmara recorrida deu seguimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional apenas quanto ao **primeiro paradigma** (Acórdão n.º 2201-003.616).

Em contrarrazões, o contribuinte não questiona o conhecimento do recurso, mas sustenta razões de mérito para a manutenção do acórdão recorrido, alegando, em síntese, que:

- ao contrário do que advoga a PGFN, a existência da simulação não significa necessariamente que haja a fraude, citando a Súmula Vinculante CARF n.º 25 para exemplificar que a simulação não se enquadra em nenhuma das tipificações nela referida, o que teria sido reconhecido pela autoridade autuante;

- não houve dolo (intenção de atingir um objetivo considerado irregular) e a acusação de simulação não corresponde às tipificações constantes nos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64 (sonegação, fraude e conluio).

Pede, ao final, que seja negado provimento ao recurso especial da PGFN.

É o relatório.

Voto

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

Conhecimento

Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015.

O recurso foi admitido pelo despacho do Presidente da Câmara recorrida e sua admissibilidade não foi questionada pela parte contrária.

No despacho de admissibilidade considerou-se comprovada a divergência apenas em relação ao primeiro paradigma (AC n.º 2201-003.616), onde se entendeu a simulação é conduta fraudulenta que enseja a qualificação da multa de ofício. De outro lado, no caso do acórdão recorrido reconheceu-se que a conduta praticada pelo contribuinte caracterizou-se como simulação, mas a multa de ofício foi desqualificada sobre o fundamento de que tal simulação não implicou fraude.

Em relação a esse paradigma, a recorrente aponta que o contribuinte fez uso indevido da sistemática de recolhimento do SIMPLES, o que resultou no reconhecimento de simulação, considerada como conduta fraudulenta a ensejar aplicação da multa qualificada. De fato, pela ementa se deduz isso:

FRAUDE E SIMULAÇÃO. PESSOA INTERPOSTA.

Configura-se simulação e fraude quando os elementos probatórios indicam que duas ou mais sociedades empresárias constituem um único empreendimento de fato, sendo que uma delas se utiliza, na execução das suas atividades fins, da força de trabalho formalmente vinculada à outra que, por sua vez, é optante pelo regime simplificado de tributação (Simples Nacional).

O caso dos autos, como aponta, também versaria sobre uso fraudulento do regime simplificado de tributação. Nesse sentido, segundo a recorrente, *a criação da empresa "MG Mecânica" foi uma simulação para viabilizar sua inclusão indevida no SIMPLES. No entanto, diferentemente do que decidido no acórdão paradigma, o Colegiado a quo afastou a multa qualificada ao fundamento de que não houve fraude, apesar de reconhecer a existência de simulação.*

Em que pese a ementa do recorrido não dispor expressamente sobre a inclusão no SIMPLES, a ementa da decisão de primeira instância evidencia a situação fática sob análise:

VERDADE MATERIAL. PESSOA JURÍDICA DISFARÇADA EM DUAS. REFLEXO NA TRIBUTAÇÃO.

Demonstrado que os negócios desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal (pessoa jurídica disfarçada em duas), as receitas indevidamente declaradas na modalidade do Simples devem ser adicionadas às bases de cálculo do arbitramento do lucro adotado pela fiscalização.

De fato, a divergência está bem caracterizada quando se confrontam ambos os acórdãos.

Assim, considerando presentes os pressupostos recursais, adoto as razões do despacho de admissibilidade para conhecer do recurso especial interposto no presente caso.

Mérito

A divergência consubstancia-se na desqualificação da multa de ofício de 150% para 75%.

Em seu recurso especial a PGFN sustenta que *"não há que se falar na figura da "simulação sem fraude" como aventado pelo Colegiado a quo", pois, "uma vez comprovada e reconhecida a simulação como ocorre no caso em análise, evidenciado está o intuito fraudulento de lograr indevido benefício da redução dos tributos e contribuições, visando burlar o Fisco, e isso enseja aplicação da multa qualificada"*.

É certo que, no caso em litígio, não se discute mais a ocorrência da simulação, o que foi expressamente reconhecido pela decisão ora recorrida. Os fatos que serviram como elementos probatórios dessa simulação podem ser extraídos da decisão de primeira instância, que bem os descreveu, conforme trecho a seguir reproduzido:

3.3 Os elementos probatórios da simulação. O caso dos autos

Antes de tudo, de acordo os ensinamentos de Ferrara, há que se indagar a respeito de motivo sério que pudesse levar à prática da simulação, no caso dos autos.

Por óbvio, não basta o motivo sério, pois, considerando ser aceitável que os contribuintes têm todo o direito de, lícitamente, ordenar seus negócios de forma a reduzir tributo, a teoria da prova da simulação preconiza que a existência de motivo para simulação é elemento necessário à configuração da simulação, mas não suficiente; justamente por sua essencialidade tem de ser analisado primeiro, pois sem ele não há como falar em simulação.

Do relatório do autuante, extrai-se:

5. É obvio que a fiscalizada ao promover toda essa "engenharia " teve a intenção de se beneficiar do regime com alíquotas reduzidas, na modalidade SIMPLES de tributação, já que dividindo-se em duas empresas a receita bruta de uma delas ficava aquém do limite, permitindo o registro de empregados na empresa do SIMPLES e conseqüentemente o recolhimento a menor dos tributos.

6. Portanto, o principal e mais vantajoso benefício obtido pela fiscalizada com a criação de outra empresa diz respeito particularmente ao pagamento da contribuição previdenciária (INSS) incidente sobre os salários dos funcionários. Tributados de forma simplificada, com alíquotas reduzidas na modalidade SIMPLES, o recolhimento normal da contribuição previdenciária foi evitado, ou seja, o pagamento da parte patronal (20%), dos riscos ambientais do trabalho (2% e 3%) e outras entidades (terceiros) (5,8%) foi recolhido de forma substitutiva (bem menor), pois o registro de boa parte de seus trabalhadores efetuava-se naquela tributada pelo Regime SIMPLES.

7. Além disso, à medida que a receita bruta da empresa aumentava, dividia-se a receita entre ambas. Conseqüentemente, a utilização do regime simplificado resultou na apuração e o recolhimento a menor dos tributos (alíquotas menores), substituindo os recolhimentos com alíquotas maiores do imposto de renda pessoa jurídica, contribuição social sobre o lucro líquido, pis e cofins. (grifou-se)

Diante desses fatos, pode-se visualizar que o grande motivo para a criação da MG Mecânica foi a redução do imposto de renda e das contribuições devidas pela RODOTÉCNICA.

No tocante a ligação entre as partes (pessoas jurídicas) envolvidas, tem-se os seguintes fatos relatados pela fiscalização:

Do quadro social: As sócias proprietárias da MG Mecânica são cônjuges dos sócios proprietários da Rodotécnica;

Da localização - confusão patrimonial: em Caxias do Sul, as pessoas jurídicas estavam localizadas em pavilhões de imóveis contíguos (rua Antônio Ribeiro Mendes, n.º 2890 e 3016).

Atualmente, desde 07/2004, localizam-se em Bento Gonçalves, na RST 470, KM 207, s/n, na linha São Valentin, em dois pavilhões, não havendo qualquer separação entre eles. Pelo contrário, tudo é uma coisa só, sendo o acesso único.

Em Caxias do Sul a ligação de água era única. Apenas um hidrômetro utilizado, sendo que a MG Mecânica não apresentou qualquer gasto de água no período, ressalvado o ano de 2003 em que as despesas foram contabilizadas ora em uma ora em outra pessoa jurídica. Uma das contas faturadas pela RGE - Rio Grande Energia S/A para a Rodotécnica (conta do medidor 27896624) identifica como unidade consumidora o endereço da empresa MG Mecânica. Outra conta, também faturada para a Rodotécnica (conta dos medidores 6833149 e 1091361). A empresa MG Mecânica não apresenta qualquer gasto com energia elétrica por ocasião de sua atividade em Caxias do Sul.

A transferência das duas pessoas jurídicas de Caxias do Sul para Bento Gonçalves ocorreu simultaneamente, em meados de 06/2004. A Rodotécnica iniciou a operar no prédio de propriedade da MG sem qualquer contrato, sem pagar absolutamente nada. Por ocasião do pedido de importação, a Rodotécnica apresenta Contrato de Locação, onde se afigura como locatária a partir de 01/07/2005.

Do objeto social: os objetos sociais das empresas se complementam: o da RODOTÉCNICA é indústria de implementos rodoviários, sua recuperação e reforma, bem como, sua importação e exportação. O da MG é mecânica de reparação, e adaptação de implementos rodoviários.

Da caixa postal e logo comuns: o "logo" utilizado é o mesmo, alterando somente o nome. Tal fato é contatado nas notas fiscais das pessoas jurídicas (fls. 205 a 215). A utilização da caixa postal de n.º 295 é para as duas pessoas jurídicas, constando nos documentos emitidos por elas, tais como duplicatas, notas fiscais, cadastros, etc...

Dos telefones e fax comuns: uma só telefonista para as duas pessoas jurídicas, que utilizam os mesmos números de telefones, inclusive nas notas fiscais e duplicatas por elas emitidas. Igualmente, a linha do fax é utilizada em comum;

Do sítio na internet comum: as duas pessoas jurídicas utilizam o mesmo sítio na internet, ou seja: vwww.rodotecnica.com.br;

Do endereço eletrônico (e-mail) comum: rdtecnica@terra.com.br é utilizado tanto para Rodotécnica como pela MG mecânica;

Dos administradores comuns: Valeri Antônio Pertile, administrador da Rodotécnica, tem procuração com poderes para representar a MG Mecânica, especificamente para movimentar determinado número de conta no Banco do Brasil - assinar cheques, depositar numerário, retirar talões de cheques, cheques devolvidos, encaminhar borderôs de cobrança, autorizar baixa de títulos, etc. (fl. 171). Ainda assim, verifica-se, pelos fatos a seguir descritos, que ele é administrador das duas empresas, com presença física diária e de comando constante, a saber:

a) nos convênios celebrados com o Banco do Brasil para a concessão de empréstimos e financiamentos de bens de consumo aos empregados das duas empresas, mediante consignação em folha de pagamento, Valeri Antônio Pertile assina como responsável pela Rodotécnica e Maria da Glória Coghetto Pertile assina pela MG Mecânica sobre a linha pontilhada identificada com o nome de Valeri Antônio Pertile (fl.241). Outro detalhe importante é a data dos convênios, celebrados no mesmo dia (08/11/2005);

b) nos recibos de 21/10/2003, no valor de R\$ 5.000,00 e R\$ 8.000,00, correspondentes à retirada de lucros da empresa MG Mecânica em nome de Gladis Carmem Milani Stringhini e Maria Glória Pertile, respectivamente (fls. 242 e 243), as assinaturas são de Valeri Antônio Pertile, acusando, portanto, o recebimento dos valores;

c) Valeri Antônio Pertile contrata, altera salários e demite os empregados da MG Mecânica. Documento denominado "Planilha para Informações Gerais" datada de 17/07/2006 da MG possui anotação de que "aumentos salariais para Raquel, Lucimar e Anderson - empregados da MG Mecânica - deve ser falado com Valeri (fl. 244);

d) Os documentos que originam os valores contabilizados a título de pró-labore a Maria da Glória Coghetto Pertile, sócia da MG Mecânica, não se coadunam com a rubrica contabilizada. O controle de Caixa "cópia de Cheque" registra que os documentos foram utilizados para pagamento de salário (fls. 245 a 248) e não de pró-labore;

e) Gastos e despesas dos sócios da MG Mecânica são pagos pela empresa Rodotécnica. Em 11/08/2005 a sócia da MG, Maria Glória C. Pertile adquire armação de metal na ótica Venetto Ltda. Tal produto é faturado e pago pela empresa Rodotécnica (fl. 249);

Além disso, restou evidenciado, por vezes, nos autos: a administração em comum das duas pessoas jurídicas, como nos excertos citados pelo próprio impugnante, a seguir reproduzidos:

Como respostas às acusações do relatório fiscal - da confusão nos documentos fiscais (fl. 718 da impugnação):

*Ora, não se pode esquecer que as empresas, **sob direções comuns** (senhora Maria da Glória e senhor Valeri), com endereços parecidos (um ao lado do outro), podem gerar confusões em alguns fornecedores.*

Das respostas às acusações do Relatório Fiscal: da visita na empresa e outras provas e evidências (fl. 721 da impugnação):

*Em relação à requerente, como já se pontuou anteriormente, as duas empresas **tem administrações comuns**, o que não é crime tributário. Não se imagina mais o que responder às constatações do fisco de que as empresas apresentam os mesmos fiadores, como se isso fosse fraude. Repete-se à exaustão que os administradores e os proprietários são da mesma família e, por natural, servem de fiadores das empresas. Isso é perfeitamente normal.*

Das respostas às acusações do relatório fiscal: do procurador e dos administradores comuns (fl. 715 da impugnação):

Ademais, colacionam-se documentos (doe. 8) que dão conta que o Grupo Randon também possui administrações comuns, devidamente registradas junto à Receita Federal do Brasil, e no mesmo endereço.

Da atividade operacional: A MG Mecânica, no ano de 2008, de fato possui custo de materiais e conserto e reparação. Todavia, o valor de R\$ 20.318,00 constante do DRE (fl. 662) representa apenas 1,2% do total do custo dos serviços prestados do mesmo DRE, o que não desfaz a conclusão da existência de somente uma pessoa jurídica.

Quanto à alegação que o peso da mão de obra na atividade da MG (prestação de serviços) é maior do que na Rodotécnica o contribuinte tem razão. Contudo, os

autos demonstram através dos documentos de fls. 284 a 334 que empregados da MG trabalham para a Rodotécnica e vice versa.

Da utilização do mesmo quadro de pessoal: o departamento de pessoal é único para as duas pessoas jurídicas. Nas fichas pontos, observa-se que a Sra. Raquel Bortoncello assina como responsável pela MG Mecânica e pela Rodotécnica (fls. 250 a 254). Constatou-se "in loco" que o departamento administrativo, recepção, departamento de vendas inexistem no pavilhão dito da MG Mecânica. Todas essas atividades reportam-se ao estabelecimento da Rodotécnica. A Sra. Raquel Bortoncello, registrada na MG Mecânica, exerce atividade na Rodotécnica, recebendo as correspondências e prestando informações da área aos setores da empresa e ao escritório Orteca, informando-o, inclusive, no caso de rescisão de contrato de trabalho, a empresa do empregado, o que em circunstâncias normais seria desnecessário. Outro exemplo da unicidade das pessoas jurídicas, é o fato da Sra. Zuleima Rech, empregada registrada na Rodotécnica com o cargo de analista financeira, assinar correspondências em nome das duas pessoas jurídicas.

Exemplifica-se com aquela emitida em 21/01/2003 pela MG Mecânica e em 08/05/2003 pela Rodotécnica, em que é determinado a alteração de salários de diversos empregados das duas pessoas jurídicas. Vários outros fatos a ilustrar esse tópico foram trazidos aos autos pela autoridade lançadora (relatório fiscal - fls. 92 a 94);

Da utilização dos mesmos veículos: os veículos constantes do ativo imobilizado são utilizados por ambas as pessoas jurídicas. Como exemplo, cita-se o veículo ICX 0084 (caminhão M/Benz 709) de propriedade da Rodotécnica que foi vendido a MG Mecânica em 19/02/2004. Os fatos demonstram que o veículo era utilizado diariamente pelas duas pessoas jurídicas, o que se prova pelas notas fiscais, com a identificação da placa do veículo transportador, citando-se, por amostragem, as de nº 2956, 015779, 93231, 93802 e 019455 (fls. 336 a 340);

Da ciranda na escrituração dos livros contábeis e fiscais: centenas de documentos fiscais de uma pessoa jurídica são registradas nos livros fiscais e de caixa de outra e vice-versa. E não se trata de engano, mas sim de pessoas jurídicas que se confundem. Não há qualquer separação de custos, despesas e gastos. A confusão é permanente. É comum a emissão pelos fornecedores de documentos destinados a uma empresa com o endereço de outra e vice-versa. Situação evidenciada nos elementos apresentados no relatório fiscal às folhas 98 a 105.

Ao contrário do que alega a defesa, os elementos de prova da confusão na escrituração estão comprovados nos autos, como exemplo: às fls. 373/378, de despesas da Rodotécnica contabilizada na MG Mecânica e às fls. 379/385 de despesas da MG contabilizada na Rodotécnica.

Não há dúvidas, diante de todas essas evidências, a MG Mecânica não é, de fato, uma pessoa jurídica independente, e sim um estabelecimento industrial da própria fiscalizada, dissimulada como outra pessoa jurídica.

Por conseguinte, a existência de simulação no presente caso está evidenciada.

Naquela decisão, após fazer referência aos dispositivos da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, que fundamentam a qualificação da multa de ofício, o colegiado de primeira instância decidiu mantê-la, a partir dos seguintes fundamentos:

Vê-se que, para enquadrar determinado ilícito fiscal nos dispositivos dessa lei, há necessidade que esteja caracterizado o intuito doloso. Ademais, pode-se afirmar que cada ato ilícito carrega uma determinada carga de lesão à ordem tributária, onde determinadas condutas são tão graves a ponto de, por si só, imediatamente consubstanciarem o intuito doloso. Outros procedimentos, de menor poder ofensivo, se analisados individualmente não caracterizam a ação premeditada, no entanto, podem evidenciar o dolo quando reiteradamente praticados ao longo de um determinado tempo ou pela forma como foram executados, evidenciados os meios evasivos utilizados pelo contribuinte para lesar o Fisco.

No presente caso, a formalização da exigência com multa qualificada ocorreu justamente da constatação da simulação, conforme a circunstância descrita e caracterizada pela fiscalização e que a impugnante não logrou êxito em afastar.

Efetivamente, como vimos, os fatos revelam que, embora constituída, a MG Mecânica não é de fato, uma pessoa jurídica independente, e sim um estabelecimento industrial da própria fiscalizada, dissimulada como outra pessoa jurídica.

É procedente as conclusões da fiscalização de que o sujeito passivo, ao manipular as informações que prestou à administração tributária, pretendeu modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação principal e das condições pessoais do contribuinte, objetivando a redução dos tributos e contribuições, bem como redução dos encargos previdenciários sobre a mão de obra empregada.

Veja-se a jurisprudência administrativa: [...]

Assim, estando provada a ocorrência de conduta lesiva ao erário, dolosa, justifica-se a aplicação da multa de ofício com o percentual de 150%, conforme enquadramento legal citado nos autos.

Em síntese, consoante se extrai dos autos, em especial do Termo de Verificação Fiscal (fls. 83 e ss.), foi apurado pela autoridade fiscal que:

(i) nos períodos de 2004 a 2008, apurou-se uma série de vícios e defeitos, que a tornam imprestável (a contabilidade), tais como a confusão contábil entre as "duas" empresas, os inúmeros pagamentos que não estão identificados ou escriturados, o saldo credor de caixa, a omissão de registros contábeis, e demais fatos relatados anteriormente;

(ii) em decorrência da desclassificação da escrita contábil, efetuou-se a tributação do IRPJ pelo LUCRO ARBITRADO, com os devidos reflexos para PIS, COFINS e CSSL, de acordo com os arts. 197 e 220 do RIR/99.

No tocante à imputação da multa de ofício qualificada, assim restou consignado no TVF:

XI - DA FRAUDE E SONEGAÇÃO

221. As provas são irrefutáveis. O exame detalhado de todos estes fatos revela, que embora constituída, a empresa MG Mecânica Suport Ltda. EPP não é, de fato, uma pessoa jurídica independente e sim um estabelecimento industrial da própria fiscalizada, dissimulada como outra pessoa jurídica.

222. O objetivo visa a supressão ou redução da carga tributária.

223. O Código Tributário Nacional (CTN) já previu a possibilidade de os atos jurídicos aparentarem objetivo diverso do efetivamente pretendido:

"Art 116.

Art 118.

224. No Direito Brasileiro o conceito de simulação encontra-se positivado no Código Civil em vigor:

"Art.

225. É fundamental também que se tenha em vista a posição da doutrina a respeito dos conceitos de simulação e seus efeitos. [...]

226. Na esfera administrativa, a SRF já se manifestou a respeito de vantagens fiscais obtidas mediante a simulação de operações.

[...]

229. Os livros e os documentos fiscais materializam a intenção da fiscalizada de modificar as características do fato de gerador da obrigação tributária principal e as condições pessoais do contribuinte.

230. Portanto, o sujeito passivo, ao manipular as informações que prestou à Administração Tributária, pretendeu modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal e as condições pessoais do contribuinte, evitando o pagamento do imposto.

231. Por todo o exposto, concluímos que o presente relatório e anexos revelam elementos que comprovam que o contribuinte agia com dolo na prática da infração, cujas circunstâncias (a sonegação e a fraude) autorizam a imposição da multa qualificada bem como a aplicação da regra geral do art. 173, inciso I do CTN, que fixa como termo inicial para contagem dos cinco anos decadenciais, o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado".

XII - DA MULTA APLICÁVEL E JUROS DE MORA

232. Tendo restado caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme art. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, a multa a ser aplicada para o caso em tela é a do art. 10, parágrafo único, da Lei Complementar n.º 70/91 e art. 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/96 para os fatos geradores até 21/01/2007. Art. 10, parágrafo único, da Lei Complementar n.º 70/91 e art. 44, inciso I e parágrafo Io, da Lei 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Medida provisória n.º 351/07 para os fatos geradores entre 22/01/2007 e 14/06/2007. Art. 10, parágrafo único, da Lei Complementar n.º 70/91 e art. 44, inciso I e parágrafo Io da Lei n.º 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei n.º 11.488, de 15.06.2007 para os fatos geradores a partir de 15/06/2007, que determina a aplicação, sobre o valor dos tributos lançados, do percentual de multa de 150%, visto que houve o intuito deliberado, por parte do contribuinte, de impedir o conhecimento por parte da Secretaria da Receita Federal do Brasil da ocorrência dos fatos geradores correspondentes ao seu real faturamento.

O que se denota de todo o exposto, em relação aos fatos, de modo incontroverso, é que, após uma detalhada investigação fiscal, houve a demonstração de que duas pessoas jurídicas, formalmente existentes e atuando sob controle societário comum, funcionavam, contudo, sem independência patrimonial, pessoal ou financeira.

Fato incontroverso também é que a divisão das receitas tributárias possibilitou que uma delas se enquadrasse na modalidade simplificada de tributação (SIMPLES), reduzindo o pagamento da contribuição previdenciária (INSS) incidente sobre os salários dos funcionários, bem como os recolhimentos do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Ao final da fiscalização, referente a diversos anos-calendário, foi apurado o lucro arbitrado em todos os períodos e, uma vez considerado que o contribuinte agia com dolo na prática da infração, cujas circunstâncias (a sonegação e a fraude) estariam presentes nos elementos juntados, agravou-se a multa de ofício.

Neste caso, de plano se afasta a possibilidade de aplicação da Súmula CARF n.º 14: "*A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo*", assim como da Súmula Vinculante CARF n.º 25: "*A presunção legal de*

omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64".

Veja-se que o art. 44 da Lei 9.430/96 dispõe, *in verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei n.º 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 n.º 11.488, de 2007)

II –de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8.º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei n.º 11.488, de 2007)

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

§ 1.º 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 n.º 11.488, de 2007)

Por sua vez, a Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, dispõe, *in verbis*:

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

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

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

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

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

Dos dispositivos legais transcritos infere-se que a conduta tendente a impedir ou retardar o conhecimento (sonegação) ou a própria ocorrência do fato gerador (fraude), seja individualmente ou em conluio, é penalizada de forma agravada.

Entende-se que a simulação apontada pela autoridade fiscal, a partir dos elementos apurados, representou a própria conduta fraudulenta do contribuinte com a criação de pessoa jurídica supostamente independente, objetivando vantagem tributária por meio da divisão da receita bruta, de forma a permitir a inclusão (indevida) no SIMPLES e o consequente benefício da redução dos tributos e contribuições apurados.

Nesse sentido, o dolo exigido para fins de qualificação estaria mais do que demonstrado a partir da verificação da vontade de, através da disfarçada existência formal de duas pessoas jurídicas distintas, que, na realidade, compartilhavam todos os elementos necessários à existência independente real (simulação), obter o afastamento da ocorrência do fato

gerador em relação a parte da receita obtida. Ou seja, o contribuinte se utilizou de um subterfúgio irreal (simulado) para obter um benefício fiscal.

Ademais, considerando-se que o indevido enquadramento no benefício fiscal representado pela apuração de tributos sob a sistemática do SIMPLES afeta também os princípios da livre concorrência e da solidariedade social, resta ainda mais evidenciada a justificativa do apenamento diferenciado pela qualificação da multa de ofício.

Por fim, verifica-se que a decisão recorrida, após afastar a qualificação da multa, por decorrência, reconheceu a decadência pelo art. 150, §4º, do CTN, como se verifica da ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008

DECADÊNCIA. AFASTAMENTO DA MULTA QUALIFICADA POR INEXISTÊNCIA DE SIMULAÇÃO FRAUDULENTA X APLICAÇÃO DO PRAZO DECADENCIAL DO ART. 173, I, DO CTN PELAS MESMAS RAZÕES. IMPOSSIBILIDADE.

O prazo decadencial dos tributos sujeitos a lançamento por homologação se subsumem ao disposto no § 4º do art. 150 do CTN. Excepcionalmente, o prazo decadencial é deslocado para o inciso I do art. 173 do CTN quando não há pagamento antecipado do tributo sujeito à homologação ou quando há constatação de dolo, fraude ou simulação. Da configuração das três condutas descritas, infere-se que deve ser considerada para tanto somente a conduta intencional e ilícita de causar dano, o que não abarca a simulação sem fraude.

Em razão disso, uma vez restabelecida a multa qualificada, afasta-se a decadência reconhecida no acórdão recorrido, cumprindo observar a **Súmula CARF nº 72** “*Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).*”

Conclusão

Em face do exposto, voto por conhecer e dar provimento ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner