



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11040.721160/2011-05
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1301-005.663 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 14 de setembro de 2021
Recorrente INSTITUTO EDUCACIONAL LUIZ DE CAMÕES LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008, 2009

MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.

Não tendo sido constatada a existência de condutas ilícitas típicas, bem como não restando comprovado de forma inequívoca a existência de dolo por parte do sujeito passivo, mormente quando a autuação tomou por base a escrita contábil e as informações fornecidas pelo próprio Contribuinte, há de ser afastada a multa de ofício qualificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reduzir a multa aplicada ao percentual de 75%. Vencidos os conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa (relator), Rafael Taranto Malheiros e Heitor de Souza Lima Junior, que negavam provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite.

(documento assinado digitalmente)

HEITOR DE SOUZA LIMA JUNIOR - Presidente

(documento assinado digitalmente)

LIZANDRO RODRIGUES DE SOUSA – Relator

(documento assinado digitalmente)

GIOVANA PEREIRA DE PAIVA LEITE – Redatora do voto vencedor.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Bianca Felicia Rothschild, Rafael Taranto Malheiros, Lucas Esteves Borges, Marcelo Jose Luz de Macedo e Heitor de Souza Lima Junior (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra Acórdão da DRJ que julgou improcedente a impugnação contra autuação de IRPJ, PIS/Pasep, Cofins e CSLL, em função da apropriação de ofício das receitas e despesas de pessoa jurídica diversa (Instituto Educacional São Luiz Ltda., CNPJ n.º 09.438.354/000101), que, segundo a Fiscalização, teve existência meramente formal, tendo por único objetivo obter vantagens tributárias ilícitas. Por bem resumir o litígio, peço vênia para reproduzir o relatório da decisão recorrida:

1 – DOS LANÇAMENTOS

Contra o Contribuinte, acima identificado, foram lavrados os Autos de Infração do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS/Pasep), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), e o Relatório Fiscal de fls. 38 a 50.

O Auto de Infração do **Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ)**, às fls. 7 a 9, com os demonstrativos de fls. 3 a 6, exige o recolhimento do valor de R\$ 12.929,86 de imposto, ano-calendário de 2009, acrescido da multa de 150%, prevista no art. 44, § 1º, da Lei n.º 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 de Lei n.º 11.488, de 2007 e dos juros de mora, em razão do recolhimento a menor do imposto nos anos-calendário de 2009.

As diferenças apuradas são oriundas da apropriação das receitas e despesas da pessoa jurídica Instituto Educacional São Luiz Ltda., CNPJ n.º 09.438.354/000101, que, segundo a Fiscalização, sua existência é meramente formal, tendo por único objetivo obter vantagens tributárias ilícitas. Para fins de apuração dos tributos e contribuições federais, relativas aos anos-calendário de 2008 e 2009, assim procedeu a Fiscalização:

Em relação ao IRPJ e à CSLL remontamos a ficha “12 A CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE O LUCRO REAL – PJ EM GERAL” da DIPJ referente ao exercício de 2009 (ano-calendário de 2008) apresentada pelo Instituto Educacional Luiz de Camões.

Remontamos, também, a ficha “12 A CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE O LUCRO REAL – PJ EM GERAL” da DIPJ referente ao exercício de 2010 (ano-calendário de 2009) apresentada pelo Instituto Educacional Luiz de Camões.

Na remontagem dessas DIPJ, trouxemos os valores da receita bruta e das despesas com a prestação de serviço, despesas operacionais e despesas financeiras registradas nos livros comerciais do Instituto Educacional São Luiz e os apropriamos nas linhas respectivas das fichas 12 A das DIPJs, conforme pode ser visualizado abaixo, na reprodução das fichas com os ajustes realizados.

Ajustamos, também, os valores da receita de aluguéis nos dois anos-calendário e do respectivo Imposto de renda retido na fonte, tomando por base a cópia do contrato de aluguel n.º 18/2009, celebrado entre o Instituto Educacional Luiz de Camões e a Universidade Federal de Pelotas e os comprovantes desses rendimentos apresentados pelo contribuinte.

Também foram aproveitados no ano-calendário de 2008 e de 2009 os valores constantes de DIRF referentes a Juros sobre o Capital Próprio e Aplicações Financeiras de Renda Fixa.

[...]

Foram anexadas a este processo as fichas 12 A das DIPJs do ano-calendário de 2008 e 2009, com os ajustes realizados.

Não houve lançamento de IRPJ referente ao ano-calendário de 2009, exercício de 2010.

No que diz respeito às contribuições PIS e COFINS, foram lançadas, mês a mês, as diferenças entre os valores recolhidos pelo Instituto Educacional São Luiz através do SIMPLES e os valores apurados dessas contribuições quando aplicadas as alíquotas de 3% (COFINS) e de 0,65% (PIS) à receita bruta mensal.

[...]

Enquadramento legal: arts. 841, incisos I, III e IV, e 926 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999).

O Auto de Infração da **Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS/PASEP)**, às fls. 16 a 19, com os demonstrativos de fls. 10 a 15, decorrente da Fiscalização no IRPJ, exige o recolhimento do valor de R\$ 4.906,70 de contribuição, períodos de apuração 04/2008 a 12/2009, acrescido da multa de 150% e dos juros de mora.

Enquadramento legal: arts. 1º e 3º da Lei Complementar nº 7, de 1970 e arts. 2º, inciso I, alínea “a” e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto nº 4.524, de 2002.

O Auto de Infração da **Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)**, às fls. 26 a 29, com os demonstrativos de fls. 20 a 25, decorrente da fiscalização no IRPJ, exige o recolhimento do valor de R\$ 28.009,08 de contribuição, períodos de apuração 04/2008 a 12/2009, acrescido da multa de 150% e dos juros de mora.

Enquadramento legal: arts. 2º, inciso II e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto nº 4.524, de 2002.

O Auto de Infração da **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)**, às fls. 33 a 35, com os demonstrativos de fls. 30 a 32, decorrente da fiscalização do IRPJ, exige o recolhimento do valor de R\$ 17.672,66 de contribuição, anos-calendário de 2008 e 2009, acrescido da multa de 150% e dos juros de mora.

Enquadramento legal: arts. 2º e §§, da Lei nº 7.689, de 1988, art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996, art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996 e art. 3º da Lei nº 7.689, de 1988, com as alterações introduzidas pelo art. 17 da Lei nº 11.727, de 2008.

A multa de ofício no percentual de 150%, prevista no art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, foi aplicada em razão da ocorrência de simulação, com o único objetivo obter vantagens tributárias ilícitas.

Foi elaborada a Representação Fiscal Para Fins Penais, processo nº 11040.721126/201192.

2 – DA CONSTITUIÇÃO DO INSTITUTO EDUCACIONAL SÃO LUIZ LTDA.
(SÃO LUIZ)

Diante das constatações e documentos comprobatórios obtidos durante a ação fiscal, a Fiscalização entendeu que o São Luiz foi constituída apenas formalmente, com o intuito de obter vantagens tributárias, conforme descreve a Fiscalização no Relatório Fiscal:

Com a constituição de dois entes, ou seja, os dois Institutos, o contribuinte segregou, separou as receitas e a folha de pagamento dos empregados, dividindo-as entre os dois, o que possibilitou que uma das entidades fizesse a apuração de seus impostos e tributos federais com base no SIMPLES Nacional e a outra, no Lucro Real.

Essa separação do faturamento e da folha de pagamento de empregados repercutiu na apuração dos tributos e contribuições federais devidos, tornando os valores desses tributos e contribuições bem menores, principalmente no que tange à Contribuição Social devida ao INSS.

Com a constituição e a permanência do Instituto Educacional São Luiz LTDA no SIMPLES, o contribuinte deixou de pagar a cota patronal de 20% da Contribuição Social devida ao INSS, o Seguro de Acidente de Trabalho de 1%, Terceiros de 4,5%, que corresponde a salário educação de 2,5% e o INCRA 0,2%, SESC 1,5% e SEBRAE 0,3%, todas essas contribuições incidentes sobre a folha de pagamento de empregados/funcionários.

A permanência no SIMPLES de uma das entidades diminuiu, também, os valores devidos de CSLL, IRPJ, PIS e COFINS.

Os fatos levantados neste procedimento, descritos nos tópicos precedentes, indicam que o Instituto Educacional São Luiz foi criado não com intuito empresarial, negocial, comercial, mas apenas com o intuito de permitir a separação da folha de pagamento dos empregados e a receita e obter vantagem tributária.

A segregação/separação possibilitou ao contribuinte que o valor dos tributos e contribuições federais devidos nos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008 fosse diminuído e que o Instituto Educacional São Luiz pudesse apurar seus tributos e contribuições federais com base no SIMPLES, regime de tributação menos gravoso para o contribuinte.

Nos anos-calendário de 2008 e 2009, caso a receita bruta não fosse dividida entre as duas Sociedades, o valor do limite anual de R\$ 2.400.000,00 seria ultrapassado, impossibilitando a opção pelo SIMPLES.

Os motivos que levaram à Fiscalização a concluir que a criação do São Luiz foi para obter vantagens tributárias ilícitas, são os seguintes:

Os fatos levantados e expostos neste relatório deixam claro que o único motivo para a constituição do Instituto Educacional São Luiz foi a evasão fiscal provocada pela segregação/separação/divisão do faturamento bruto e da folha de pagamentos entre duas entidades.

Senão, vejamos:

Conforme já exposto, todos os sócios das duas sociedades possuem relação de parentesco.

Quanto à administração e a estrutura administrativa das duas sociedades ficou claro que os sócios do Instituto Educacional Luiz de Camões sempre puderam dispor da administração das duas entidades através de procurações com amplos e irrestritos poderes.

Quando requisitamos, através de intimação, o documento interno para cada entidade que definisse as atribuições de cada cargo/função, onde fomos explícitos, dando ao contribuinte como exemplo do documento que deveria ser apresentado um regimento interno, os dois Institutos responderam à intimação colocando que as atribuições de cada cargo/função são definidas pelo sócio administrador.

Verificando os dados cadastrais dos dois Institutos junto à SRF, constatamos que as duas têm o endereço no mesmo local, ou seja, a Praça José Bonifácio, n.º 166, nesta cidade de Pelotas/RS.

O contribuinte tentou disfarçar esse fato, acrescentando ao endereço do Instituto Educacional São Luiz o complemento "Sala 01". O contrato de Comodato já citado no item 2.3 deixa a clara a utilização de forma gratuita pelo Instituto Educacional São Luiz das mesmas instalações físicas utilizadas pelo Instituto Educacional Luiz de Camões.

Nesse contrato consta como objeto o "prédio que abriga o Instituto Luiz de Camões LTDA, conforme localização acima descrita (Praça José Bonifácio n.º 166, Pelotas/RS) e se destina para fins de prestação de serviços educacionais", transcrito da cláusula 1ª do contrato de comodato anexo a este processo.

As despesas de água, energia elétrica, internet, telefonia, publicidade e propaganda das duas entidades são suportadas apenas pelo Instituto Educacional Luiz de Camões, conforme os documentos referentes a essas despesas apresentados pelo contribuinte e anexados a este processo. O próprio Instituto Educacional São Luiz informou em resposta à intimação emitida que não possui essas despesas. O fato não é que não as possuía, na verdade elas são pagas, suportadas, pelo Instituto Educacional Luiz de Camões. As contas bancárias utilizadas pelo Instituto Educacional São Luiz são de titularidade do Instituto Educacional Luiz de Camões.

{...}

*Se há formalmente duas sociedades, mas se as instalações físicas são as mesmas, a administração é uma só e uma delas não possui autonomia financeira, além do fato de se utilizarem do mesmo fundo de comércio e marca adquirido por uma delas e cedido de forma gratuita à outra, como é o caso aqui exposto, desenvolvendo as mesmas atividades, neste caso a prestação de serviços de educação que se desenvolvem com a sucessão das diversas séries, substancialmente há apenas uma personalidade jurídica e uma empresa. No presente caso a descrição dos fatos aponta para a ocorrência de simulação, assim caracterizada no Código Civil, **correspondente ao art. 167, § 1º do código atual, Lei n.º 10.406/02:***

[...]

3 IMPUGNAÇÃO

Discordando dos lançamentos, o Contribuinte apresenta a impugnação de fls. 1166 a 1176, com os documentos de fls. 1177 a 1334, fazendo, em síntese, as seguintes alegações:

- A criação do São Luiz não foi para burlar qualquer obrigação tributária, mas sim deriva da necessidade administrativa de gerenciar isoladamente o ensino infantil e fundamental. Não há nenhuma ilegalidade de os dois institutos utilizarem o mesmo prédio, pois o São Luiz atende seus alunos no turno da tarde e utiliza, exclusivamente, a área destinada a educação infantil e fundamental, tendo entrada e saída independente do Luiz de Camões. O Luiz de Camões que se dedica e administra o ensino médio e a

educação superior, utiliza instalações no turno da manhã, cuja entrada e saída é pela Praça José Bonifácio. As mesmas instalações são utilizadas por outras empresas.

- Os setores administrativos funcionam separadamente, os professores de cada um dos institutos desenvolvem atividades isoladas do outro educandário, todos os professores possuem carga horária definida por turmas. Enfim, nunca ocorreu qualquer possibilidade de um funcionário do São Luiz atuar em prol do Luiz de Camões.

- Não enseja qualquer ilícito ser o quadro societário composto por pessoas com parentesco.

- A análise de alguns funcionários está equivocada, pois a organização que foi demonstrada em resposta à intimação é da data atual, não correspondendo ao quadro de funcionários existentes no período fiscalizado.

- No que se refere ao pró labore da sócia administradora do São Luiz, destaca-se que a mesma não recebia e não recolheu contribuição do INSS, falha esta que está sendo corrigida.

- A existência de procurações entre os sócios não pode, por si só, ser indicativo de simulação, tendo em vista que a lei confere esse direito. Importante esclarecer que nunca foram utilizadas, até porque as administrações sempre foram totalmente independentes e foram lavradas para serem utilizadas somente em caso de necessidade. Sendo que esse instrumento encontra óbices para utilização, pois é necessário a utilização de um profissional capacitado, registrado no CRA, em janeiro de 2009, o São Luiz contratou um administrador.

- O São Luiz não se utiliza das mesmas instalações, somente algumas são comuns, pois são utilizadas em turnos diferentes. Pela legislação, os cidadãos são livres para celebrar contratos, desde que obedeçam a forma prescrita em lei. Como agentes capazes, os dois institutos celebram contrato de comodato. A aquisição financiada do prédio/marca pelo Luiz de Camões se deu em 2010, todavia os anos-calendário fiscalizados referem-se ao período de 2008 e 2009.

- A conta da água do prédio está em nome da Sociedade Porvir Científico, a qual vendeu em 2010 ao Luiz de Camões. Esse fato não causou estranheza ao avaliador, não atribuindo qualquer conexão entre os mesmos.

- A conta da CEEE está em nome do Luiz de Camões, pois foi criado em 2004 e a separação de salas por rede elétrica seria inviável.

- As pessoas jurídicas integrantes do SIMPLES não estão desobrigadas à escrituração contábil, sendo esta a justificativa para tais despesas não estarem contabilizadas. As receitas e despesas foram apropriadas nas contas próprias dos respectivos institutos. Na verdade, a receita dos contratos que o São Luiz recebeu passava por tais contas bancárias, em razão da transição de tais contratações necessitarem de certo prazo para migrar de um instituto ao outro.

- Atualmente a marca “Colégio Gonzaga” é de propriedade do Luiz de Camões, o que permite o seu uso pelo São Luiz, em razão da tradição que esse carrega, eis que foi criada há 116 anos. Estranhamente, a Fiscalização, quando da sua visita, não se deteve em verificar se há via indicação visual da mesma, nem observou que todos os funcionários utilizam crachá de identificação com a indicação da empresa a que estão ligadas. Também, não observou, que nas mesas de trabalho dos funcionários existe placa indicativa da função e da empresa que trabalha.

- A criação do São Luiz não se deu com o intuito de usufruir indevidamente do tratamento tributário diferenciado, mas sim da necessidade imperiosa do Luiz de Camões dedicar-se ao ensino superior, de modo que o São Luiz abarcou legalmente a

educação infantil e o fundamental, sem nenhum cometimento de fraude de qualquer espécie, tendo registrado todos os seus funcionários e pago sempre seus impostos e encargos trabalhistas. Se tivesse a intenção fraudulenta, não haveria decréscimo no número de funcionários do São Luiz, mas sim, um acréscimo. Analisar somente três funcionários, numa empresa que possui mais de 100, que trabalham em horários diferentes, é fazê-lo de forma equivocada.

- A Lei Complementar, chamada de antielisão, buscou aniquilar o art. 150, I, da Constituição federal, sendo inconstitucional. É possível afirmar-se a inutilidade dessa norma, restando claro que a desconsideração de atos e negócios jurídicos, pela autoridade administrativa, com fundamento no parágrafo único da LC 104, não pode ocorrer, pois a sua vigência somente será plena quando entrar em vigor a lei ordinária. É uma norma que depende de lei ordinária.

- O lançamento não procede, eis que os institutos tributam em enquadramentos diferentes, por terem optado por regimes tributários diversos e dentro de cada um ocorreu atendimentos aos recolhimentos dos tributos. Estranhamente, a Receita Federal não impugnou o CNPJ do São Luiz quando levado a registro, admitindo sua constituição.

- O argumento utilizado para concluir pela existência de simulação não prospera, devendo ser considerado improcedente o parecer apresentado. No caso, não há interposição de pessoas, ocultação de declaração ou falsidade de documentos. Os documentos apresentados estão de acordo com a lei e são absolutamente verdadeiros e lícitos. Não foi apontado nenhuma irregularidade na sua escrituração e os atos do São Luiz não foram ocultados e foram constituídos de forma regular, pública e não encoberta.

- O Contribuinte tem o direito de optar pelos procedimentos que gerem um gravame menos oneroso do ponto de vista tributário. Portanto, desde que praticando atos lícitos e válidos, organizando seus negócios, não há como questionar sua opção, ou seja, o Contribuinte tem o direito de adentrar no campo de incidência tributária, desde que não prejudique o Fisco ou viole a lei. A constituição de ambas pessoa jurídicas sempre foi familiar, sendo motivo que impeça o São Luiz de ser optante do SIMPLES, não sendo de fachada.

- Para a acusação de simulação, o fisco, dever fornecer a prova. Não houve nenhuma intenção de enganar a Administração Pública, pois a prática dos atos e negócios jurídicos correspondeu a vontade real dos seus sócios, e não há lei fiscal que determine a tipificação da incidência tributária nos moldes apontados no Auto de Infração.

Finalizando, requer:

- a) A improcedência da ação fiscal e o cancelamento do crédito tributário lançado;
- b) O imediato restabelecimento do CNPJ do Instituto Educacional São Luiz Ltda, até que seja proferida decisão final da lide, com vistas a conceder-lhe a ampla defesa e o contraditório, sob pena de antecipação de julgamento administrativo.

A DRJ julgou improcedente a impugnação, através do Acórdão 10036.277 da 1ª Turma da DRJ/POA (e-fls. 1345 e ss), por entender que, de fato, a pessoa jurídica Instituto Educacional São Luiz Ltda foi constituída com o único objetivo de obter vantagens tributárias ilícitas, constituindo um único empreendimento e não de duas pessoas jurídicas distintas e independentes (Instituto Educacional Luiz de Camões e Instituto Educacional São Luiz Ltda). Com a criação do São Luiz, ocorreu uma redução indevida do pagamento de imposto e contribuições federais.

Cientificado em 02/01/2012 (e-fl. 1374), o contribuinte apresentou Recurso voluntário em 30/01/2012 (e-fl. 1375), em que repete os argumentos da Impugnação. Protesta ainda pela alegada abusividade das multas e ilegalidade da cobrança dos juros com base na taxa Selic.

Em 13/12/2018 12:24:46 foi registrada a Solicitação de Juntada de Documentos (e-fls. 1422/1438) ao presente processo pelo Recorrente. Trata-se de citada petição (e cópias de peças judiciais) em que noticia o Recorrente que “a existência de fato ou “não” do Instituto São Luiz Ltda foi submetida ao crivo do Judiciário Federal”, com transito em julgado em favor da Recorrente:

1. O cerne da questão que deu azo à propositura da ação fiscal, objeto do Recurso Voluntário, emerge de flagrante equívoco praticado pela dought fiscalização da RFB ao desconsiderar a existência de fato do “Instituto Educacional São Luiz Ltda.” e concluir que o mesmo teria sido constituído fruto de simulação visando segregar a receita oriunda da prestação de serviço do ensino pré-escolar e que poderia ser realizado pelo recorrente muito embora especializado no ensino fundamental e médio. Do equívoco floresceu o conceito de que a simulação servira para reduzir a carga tributária via evasão fiscal: (i) por um lado o recorrente continuaria tributado no regime do lucro real, (ii) por outro o Instituto São Luiz, especializado na educação infantil (CNPJ 09439354/0001-01, cassado administrativamente à época do lançamento e na atualidade restabelecido por decisão judicial) manter-se-ia enquadrado no 5006498-68.2012.4.04.7110/RS beneficiado com a menor onerosidade tributária, *vide* Relatório Fiscal transcrito no acórdão 10-43.595 proferido pela 6ª Turma da DRJ/POA, fls. 993 dos autos.
2. A existência de fato ou “não” do Instituto São Luiz Ltda. foi submetida ao crivo do Judiciário Federal.
3. O questionamento, na atualidade, está derradeiramente superado, frente a decisão transitada em julgado reconhecendo o Instituto São Luiz como existente de fato, dotado de patrimônio, capacidade operacional e autonomia administrativa, mantendo-o, em definitivo, inscrito no CNPJ que outrora houvera sido baixado por decisão administrativa.
4. Logo, sendo o Instituto São Luiz reconhecido como contribuinte, o mesmo deve com exclusividade responder pelos tributos devidos em razão da exploração do objeto social, prestação de serviços.
5. Isto posto, por corolário lógico, requer a desconstituição do lançamento, objeto da impugnação e recursos interpostos, à evidência, “POR ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO”¹, desferido contra o recorrente (*Instituto Educacional Luiz Camões Ltda.*) naquilo que for oriundo da atividade, receita bruta e ou lucro, produzidos com exclusividade pelo Instituto Educacional São Luiz Ltda. o qual, desde a constituição, sempre existiu no plano jurídico e fático, sem nunca haver paralisado as funções, como se conclui do texto da sentença judicial transitada em julgado, documentos ora trazidos aos autos do processo administrativo em epígrafe.

Anexo à petição administrativa citada veio (e-fls. 1424/1438) peças judiciais a começar por antecipação de tutela deferida para determinar a reativação da inscrição n.º 09.439.354/0001-01 no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica e cópia de sentença em Ação Ordinária n. 5006498- 68.2012.404.7110/RS em que o Instituto Educacional São Luiz Ltda ajuizou em face da União, e aquele juízo concedeu, a declaração de nulidade do procedimento administrativo n.º 11040.721277/2011-81 que declarou a inaptidão da sua inscrição no cadastro nacional de pessoa jurídica (CNPJ).

Segundo relata a sentença citada, as razões que levaram a fiscalização da RFB a cancelar o CNPJ da autora nos autos do processo administrativos n. 11040.721277/2011-81 as razões foram

- a autora e o Instituto Luiz de Camões Ltda. atuam no mesmo endereço físico e estariam ocupando as mesmas instalações, bem como ambas estaria utilizando somente a marca 'Colégio Gonzaga', que pertence ao Instituto Luiz de Camões;
- as duas entidades são de propriedade do mesmo núcleo familiar, sendo a empresa autora pertencente à esposa, Adriana Nunes Santo, e pela filha, Carolina Nunes Santo, e a empresa Instituto Luiz de Camões pertencente ao marido, Carlos Manuel Rino Santo, e pela outra filha, Alice Nunes Santo;
- Carlos Manuel Rino Santo possui procurações outorgadas pela empresa autora e pela sócia administradora Adriana como 'poderes amplos, gerais e ilimitados para gerir e administrar todos os negócios das outorgantes';
- as despesas com água, luz, energia, *internet*, etc, seriam suportadas exclusivamente por Luiz de Camões Ltda. e a cessão das instalações à empresa autora ocorre de forma gratuita por parte do Instituto Luiz de Camões assim como a cessão da utilização da marca 'Colégio Gonzaga';
- nos registros contábeis da Autora não teriam sido encontradas despesas, apenas com o pagamento de professores;
- a utilização pela empresa autora das mesmas contas bancárias cujo titular é o Instituto Luiz de Camões;
- não foi comprovada por documento hábil a entrega efetiva dos valores referentes às transferências de cotas de capital, informadas nas alterações contratuais, para os atuais sócios;
- a transferência para a empresa autora, quando de sua constituição, de um número de 54 funcionários, antes pertencentes ao Instituto Luiz de Camões.

Estes fatos levaram à conclusão administrativa da inexistência de fato da empresa autora, pois ela não teria patrimônio e capacidade operacional necessários à realização de seu objeto social. Segundo a decisão administrativa teria ocorrido uma simulação, caracterizada pela constituição formal de um ente sem intuito negocial e que o verdadeiro propósito seria a obtenção de vantagens tributárias.

(...)

Aquele juízo decidiu:

(...)

Em que pesem as referidas irregularidades como a utilização de mesmas contas bancárias e, em determinados momentos, uma aparente confusão de patrimônio entre as empresas, há de se ressaltar os elementos obtidos por meio da prova produzida nos presentes autos os quais dão conta de uma independência administrativa da empresa autora, além de personalidade jurídica própria.

A princípio, salienta-se que a empresa autora, conforme foi constatado no próprio processo administrativo, possui objeto social menos abrangente que o da empresa Instituto Luiz de Camões. O Instituto São Luiz tem como objeto exclusivamente 'Escola de Ensino e Educação de Nível Infantil e Fundamental', enquanto o Instituto Luiz de Camões vai além, estendendo seu objeto, 'Escola de Ensino e Educação de Nível Infantil, Fundamental, Médio e Superior'.

(...)

Conforme já destacado, observa-se que do procedimento administrativo extrai-se que de fato existem problemas na administração da empresa autora como o fato de não utilizar contas bancárias próprias e uma certa falta de clareza em suas anotações contábeis, conforme também salientou o perito judicial. **No entanto, tais elementos não são hábeis para comprovarem a inexistência de fato da empresa frente as provas produzidas nos autos.**

Do exposto, tenho que merece procedência a pretensão inicial, pois a **baixa do CNPJ de um empresa por considerá-la inexistente de fato** é um **medida de caráter excepcional** e que deve ser tomada somente quando embasada em um conjunto de indícios que quase indubitavelmente levem a esta conclusão, **o que não é o caso dos autos.**

Com relação às eventuais irregularidades cometidas pela empresa autora, há à disposição da Receita Federal todo um aparato legal de fiscalização e imposição de penalidades visando à regularização da atividade, não sendo a baixa do CNPJ a medida mais adequada para o presente caso.

Nestes termos, deve ser declarada nula a decisão proferida nos autos do processo administrativo n. 11040.721277/2011-81 a qual determinou a baixa do CNPJ da empresa autora por considerá-la inexistente de fato.

No entanto, prejudicado o pedido de tutela em face de decisão da Superior Instância cassando a decisão anterior.

Voto Vencido

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, Relator.

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Trata-se de nestes autos de Recurso Voluntário contra Acórdão da DRJ que manteve lançamento tributário de IRPJ e reflexos contra a Recorrente (Instituto Educacional Luiz de Camões), em função de apropriação de ofício das receitas e despesas de pessoa jurídica diversa (Instituto Educacional São Luiz Ltda., CNPJ n.º 09.438.354/000101), que, segundo a Fiscalização, tem esta última existência meramente formal, tendo por único objetivo obter vantagens tributárias ilícitas à Recorrente (Instituto Educacional Luiz de Camões).

A Recorrente afirma (e-fl. 1422) que “a existência de fato ou “não” do Instituto São Luiz Ltda foi submetida ao crivo do Judiciário Federal”, com transito em julgado em favor da Recorrente, conforme peças judiciais que anexa (e-fls. 1422/1438).

Desta forma trata-se fundamental preliminarmente analisar se não cabe aqui aplicar o previsto na Súmula CARF n.º 1:

Súmula CARF n.º 1:

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o **mesmo objeto** do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação,

pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (**Vinculante**, conforme [Portaria MF nº 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

O termo “Objeto” trazido na Súmula refere-se a um dos “Elementos da ação” (São elementos da ação as partes, o objeto de demanda e a causa que originou o pedido). A providência jurisdicional solicitada quanto a um bem – “Objeto” da ação é o pedido do autor, e não se confunde com a “Causa do Pedido”. Aqui, são as razões que suscitam a pretensão e a providência, pois o pedido deve corresponder a uma causa de pedir (*causa petendi*). <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-processual-civil/acao-processual/>.

A Receita Federal, através do processo administrativo n. 11040.721277/2011-81, apurou as razões e determinou a baixa do CNPJ (n.º 09.439.354/0001-01) da Recorrente. Sucumbente na via administrativa, a Recorrente apelou ao Poder Judiciário para reaver o direito de explorar o mesmo CNPJ. Ou seja, o pedido neste processo administrativo n. 11040.721277/2011-81 e no processo judicial concomitante (Ação Ordinária n. 5006498-68.2012.404.7110/RS) é o mesmo.

Neste sentido o próprio voto da DRJ (TVF) bem delineou o limite de sua serventia:

(...)

Mas não podemos dizer o mesmo dos presentes autos (11040.721160/2011-05). O pedido nestes autos é a anulação de lançamento tributário na pessoa jurídica INSTITUTO EDUCACIONAL LUIZ DE CAMÕES LTDA, CNPJ 05.960.902/000193. Desta forma, não há concomitância, cabe o conhecimento do recurso voluntário. E em função e do previsto regimentalmente e da Independência das instâncias administrativas e judiciais, não se obriga a aplicar aqui as razões do decidido lá, até que ordem judicial assim o determine.

DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O direito tributário incide sobre atos praticados em âmbito cível, na forma dos artigos 109 e 110 do CTN. Desta forma, as ilicitudes qualificadas pelo mesmo direito civil, inclusive as decorrentes dos novos princípios albergados pelo Código Civil (ex.: abuso de direito, art. 112 c/c 187 do CC e simulação), produzem imediatos reflexos na tributação.

Dispõem os artigos 112 e 187 do CC:

Art. 112. Nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem.

(...)

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

Logo, as vedações albergadas na legislação civilista, incluídas as normas do direito societário, devem produzir imediatos reflexos na seara tributária. Frise-se: se um negócio jurídico foi celebrado com abuso de direito (art. 187 do Código Civil), não há como se entender que tal abuso deva ser desconsiderado pelo direito tributário. Assim, os denominados “planejamentos tributários abusivos”, ou seja, aqueles empreendidos em flagrante ofensa aos valores tutelados pela República Federativa do Brasil e com evidente abuso de direito, devem ser repudiados e repelidos na aplicação das normas tributárias.

Outro exemplo de abuso de forma, caso apreciado por este CARF, trata da bipartição dos serviços de exploração marítima de petróleo em contratos de afretamento e de prestação de serviços propriamente dita. Este tribunal já considerou esta bipartição como artificial em caso concreto analisado, por exemplo, no acórdão n.º 3302007.288, de 23 de julho de 2019. Isto por que o contrato não retratava a realidade material das suas execuções. Considerou aquela Turma que o fornecimento dos equipamentos é parte integrante e indissociável aos serviços contratados, razão pela qual se tratava de um único contrato de prestação de serviços, configurando a **simulação** praticada, vinculado à causa do negócio jurídico.

No caso presente, receitas e despesas da pessoa jurídica Recorrente estavam escrituradas em pessoa jurídica diversa (Instituto Educacional São Luiz Ltda, n.º 09.439.354/0001-01), em planejamento tributário arquitetado por ambas. Os fatos apontados pela Fiscalização como indiciários desta anomalia estão descritos no Relatório da decisão recorrida:

Os motivos que levaram à Fiscalização a concluir que a criação do São Luiz foi para obter vantagens tributárias ilícitas, são os seguintes:

Os fatos levantados e expostos neste relatório deixam claro que o único motivo para a constituição do Instituto Educacional São Luiz foi a evasão fiscal provocada pela segregação/separação/divisão do faturamento bruto e da folha de pagamentos entre duas entidades.

Senão, vejamos:

Conforme já exposto, todos os sócios das duas sociedades possuem relação de parentesco.

Quanto à administração e a estrutura administrativa das duas sociedades ficou claro que os sócios do Instituto Educacional Luiz de Camões sempre puderam dispor da administração das duas entidades através de procurações com amplos e irrestritos poderes.

Quando requisitamos, através de intimação, o documento interno para cada entidade que definisse as atribuições de cada cargo/função, onde fomos explícitos, dando ao contribuinte como exemplo do documento que deveria ser apresentado um regimento interno, os dois Institutos responderam à intimação colocando que as atribuições de cada cargo/função são definidas pelo sócio administrador.

Verificando os dados cadastrais dos dois Institutos junto à SRF, constatamos que as duas têm o endereço no mesmo local, ou seja, a Praça José Bonifácio, n.º 166, nesta cidade de Pelotas/RS.

O contribuinte tentou disfarçar esse fato, acrescentando ao endereço do Instituto Educacional São Luiz o complemento “Sala 01”.

O contrato de Comodato já citado no item 2.3 deixa a clara a utilização de forma gratuita pelo Instituto Educacional São Luiz das mesmas instalações físicas utilizadas pelo Instituto Educacional Luiz de Camões.

Nesse contrato consta como objeto o “prédio que abriga o Instituto Luiz de Camões LTDA, conforme localização acima descrita (Praça José Bonifácio n.º 166, Pelotas/RS) e se destina para fins de prestação de serviços educacionais”, transcrito da cláusula 1ª do contrato de comodato anexo a este processo.

As despesas de água, energia elétrica, internet, telefonia, publicidade e propaganda das duas entidades são suportadas apenas pelo Instituto Educacional Luiz de Camões, conforme os documentos referentes a essas despesas apresentados pelo contribuinte e anexados a este processo.

O próprio Instituto Educacional São Luiz informou em resposta à intimação emitida que não possui essas despesas.

O fato não é que não as possuía, na verdade elas são pagas, suportadas, pelo Instituto Educacional Luiz de Camões.

As contas bancárias utilizadas pelo Instituto Educacional São Luiz são de titularidade do Instituto Educacional Luiz de Camões.

{...}

Se há formalmente duas sociedades, mas se as instalações físicas são as mesmas, a administração é uma só e uma delas não possui autonomia financeira, além do fato de se utilizarem do mesmo fundo de comércio e marca adquirido por uma delas e cedido de forma gratuita à outra, como é o caso aqui exposto, desenvolvendo as mesmas atividades, neste caso a prestação de serviços de educação que se desenvolvem com a sucessão das diversas séries, substancialmente há apenas uma personalidade jurídica e uma empresa.

*No presente caso a descrição dos fatos aponta para a ocorrência de simulação, assim caracterizada no Código Civil, **correspondente ao art. 167, § 1º do código atual, Lei n.º 10.406/02:***

{...}

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa

Voto Vencedor

Conselheira GIOVANA PEREIRA DE PAIVA LEITE – Redatora do voto vencedor.

Em que pese o voto do I. Relator, este Colegiado, por maioria, não vislumbrou dolo específico na operação realizada de modo a ensejar a multa de ofício qualificada.

O que se constatou foi a realização por parte do Contribuinte de um planejamento tributário para na tentativa de reduzir o valor dos tributos devidos. O planejamento consistiu na segregação das atividades da instituição de ensino, de modo que o São Luiz ficaria com o ensino infantil e fundamental, enquanto que a Autuada, com o ensino médio. A Recorrente não enxergava ilegalidade na estrutura criada.

A Autoridade Fiscal, acertadamente, que não havia a segregação de fato das Unidades de ensino e elencou uma série de indícios convergentes para descaracterizar a segregação.

Não obstante, a Autuada não omitiu informações do Fisco, tendo sido toda a operação devidamente escriturada e declarada ao Fisco, o qual pode, com base na escrituração e declarações do próprio Contribuinte, proceder ao lançamento.

Sendo assim, não vislumbro o dolo específico, ou seja, a firma consciência de que o planejamento elaborado seria considerado abusivo pelo Fisco.

O Art. 44, § 1º da Lei 9.430/96 impõe a multa qualificada em seu art. 44, §1º da Lei n. 9.430/96:

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

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos **arts. 71, 72 e 73** da Lei nº4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

O citado dispositivo faz remissão aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.4.502/64, que assim dispõem:

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

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

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

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

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

Observa-se que em todas as hipóteses para qualificação da multa de ofício faz-se mister a comprovação do intuito doloso.

A lei n. 8.137/90 estabelece os crimes de sonegação fiscal nos artigos 1º e 2º que abrangem condutas que isoladamente constituiriam crimes menores, mas quando têm o objetivo de suprimir ou reduzir tributo, são apenados de forma mais gravosa. São condutas como a prestação de declaração falsa, falsificação ou alteração de nota fiscal, utilização de documento falso, entre outras, chamadas de ilícitos típicos.

Pode-se dizer que a redução ou supressão de tributo por simples erro no preenchimento de uma declaração, não ensejaria uma representação fiscal para fins penais, mas tão somente o lançamento de ofício do tributo, com multa de 75%. Nesse sentido, pode haver uma “sonegação” culposa, decorrente de erro escusável.

Uma declaração inexata numa declaração para ser considerada dolosa, tem que ser acompanhada de outras provas que indiquem de maneira inequívoca a vontade do agente em suprimir ou reduzir tributo, como resultado de uma ação consciente do ilícito que pratica.

A sonegação perpetrada mediante condutas que configuram ilícito típico afastam qualquer dúvida quanto ao intuito doloso do agente. Por outro lado, quando há a supressão ou redução do pagamento do tributo sem uma conduta que configure um ilícito típico, resta imprescindível a comprovação inequívoca do dolo.

No caso em tela, tem-se que o contribuinte fez o registro dessa segregação em sua escrita contábil apuração em sua escrita contábil, o que permitiu ao Fisco a realização do lançamento a partir da documentação fornecida pelo próprio contribuinte.

Pode-se afirmar com certeza absoluta que a Recorrente teve a vontade consciente de reduzir sua carga tributária, sujeitando-se ao lançamento de ofício dos tributos. Mas não houve ocultação dos fatos que deram origem à autuação, uma vez que estava tudo devidamente escriturado.

Dessarte, considerando a ausência de realização de condutas ilícitas típicas, considerando ainda que a escrita contábil permitiu que a autoridade fiscal identificasse a ocorrência do fato gerador e suas circunstâncias, não vislumbro, portanto, nenhum artifício doloso a ensejar a qualificação da multa.

Logo, não restou comprovada de forma inequívoca a existência de dolo a ensejar a multa de ofício qualificada. **Isto posto, há de ser afastada a multa de ofício qualificada, remanescendo a multa no patamar de 75%.**

(assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite

