



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

Processo n° 13116.721141/2015-07
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-001.825 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de julho de 2017
Matéria IRPJ E REFLEXOS
Recorrente POLLO SERVIÇOS AUTOMOTORES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

PEDIDO DE PERÍCIA.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, a produção de prova pericial só deve ser deferida quando imprescindível à solução da lide e desde que motivada com a formulação de quesitos expressamente indicados.

CORRESPONDENTE BANCÁRIO. TITULARIDADE DAS RECEITAS.

O correspondente bancário contratado pelas instituições financeiras é o titular das receitas provenientes da prestação dos serviços financeiros, sendo vedada a cessão do contrato sem a observância dos requisitos previstos em norma regulamentar específica (Resolução Bacen n° 3.954/2011).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FALTA DE MOTIVAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

A aplicação de multa qualificada deve ser motivada de forma explícita e clara, de modo a permitir a devida compreensão dos fatos e o pleno exercício do direito de defesa, sob pena de improcedência.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FRAUDE. DOLO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. ERRO DE PROIBIÇÃO.

O erro de proibição, que decorre de mero contraste interpretativo, não deve ser confundido com o dolo. Uma vez ausente a figura do dolo, no seu aspecto subjetivo (intenção) ou objetivo (prática de um ato ilícito), a multa qualificada deve ser afastada.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR. ART. 135, III DO CTN. MOTIVAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA. IMPROCEDÊNCIA.

A simples qualificação de sócio administrador, por si só, é insuficiente para a aplicação do artigo 135, III, do CTN. Inexistindo motivação ou prova de que

a pessoa praticou conduta dolosa que caracterize excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatutos, não há que se falar em responsabilidade tributária pessoal.

IRPJ. ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA.

Do ano-calendário 2007 em diante, se não efetuado o pagamento da estimativa mensal, cabe a imputação de multa isolada, sobre a totalidade ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário, mesmo que lançada a multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurados no ajuste anual.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA SELIC. INCIDÊNCIA.

Sobre a multa de ofício lançada incidem juros de mora à taxa SELIC. Precedentes do STJ e da CSRF.

IRPJ. REFLEXOS.

O decidido quanto ao IRPJ deve ser aplicado à tributação reflexa (CSLL, PIS e COFINS) decorrente dos mesmos elementos e fatos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para: a) afastar a multa qualificada de 150%, devendo ser reduzida para 75% e b) excluir a responsabilidade solidária do sócio administrador, Sr. Raimundo Aidar Junior. Vencidos o Relator e o Conselheiro Rafael Gasparello Lima, que davam parcial provimento ao Recurso Voluntário, em maior extensão, para também afastar as multas isoladas. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar. Declarou-se impedido o Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado.

(assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Presidente

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator

(assinado digitalmente)

Paulo Cezar Fernandes de Aguiar - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida, Luis Fabiano Alves Penteado, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Eva Maria Los, José Carlos de Assis Guimarães e Rafael Gasparello Lima.

Relatório

Trata-se de processo administrativo decorrente de Autos de Infração que exigem Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o PIS/Pasep (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), referentes aos anos calendários de 2011, 2012 e 2013, acrescidos de juros, multa isolada sobre as estimativas apuradas e multa qualificada de 150%.

Em síntese, a fiscalização alega que a contribuinte, concessionária de automóveis, omitiu receitas a título de comissões por serviços de intermediação de operações de financiamentos e leasing de veículos por ela comercializados, comissões estas cujos valores foram indevidamente transferidos para outra empresa (*Siga Pollo Representações e Corretora de Seguros Ltda.*, sociedade empresária pertencente ao mesmo sócio-administrador e com o mesmo endereço da contribuinte).

Por entender que tal conduta seria fraudulenta, o sócio administrador da referida empresa, Sr. Raimundo Aidar Junior, foi incluído como responsável pelo crédito tributário lançado.

A autoridade fiscal responsável motivou o lançamento por meio do Termo de Verificação Fiscal de fls. 3931/3944, dos quais reproduzo os trechos abaixo:

"[...]

7 - Na contabilidade de 2011, enviada pelo sujeito passivo ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), chamou-nos a atenção os lançamentos efetuados na conta "3.1.1.2.1.02.0003-4 Comissões Sobre Financiamentos" (fls. 1311-1339), sempre com valores iguais e sinais trocados (de forma que o saldo da conta é sempre zero), e fazendo menção a notas fiscais de uma empresa com nome de SIGA POLLO.

[...]

II-A - DA DILIGÊNCIA NA EMPRESA SIGA POLLO REPRESENTAÇÕES E CORRETORA DE SEGUROS LTDA.

19 - Os cadastros do nosso sistema de controle mostram que um dos sócios do sujeito passivo, o Sr. RAIMUNDO AIDAR JÚNIOR, de CPF 08.887.399/0001-86, também é um dos donos da empresa SIGA POLLO REPRESENTAÇÕES E CORRETORA DE SEGUROS LTDA (SIGA POLLO), de CNPJ 08.887.399/0001-86 (fls. 1863-1864 e 1867-1868).

20 - Note-se que o endereço da SIGA POLLO é o mesmo do sujeito passivo. Ambos ficam na Quadra 31, Lotes 1-16 / 25-34, Parque Esplanada II, Valparaíso de Goiás (GO), CEP 72876-241.

21 - A SIGA POLLO entregou a DIPJ/2012 (fls. 3779-3802), a DIPJ/2013 (fls. 3803-3826), e a DIPJ/2014 (fls. 3827-3851),

todas pelo Lucro Presumido, informando receitas de R\$ 1.575.278,93 (um milhão, quinhentos e setenta e cinco mil, duzentos e setenta e oito reais, e noventa e três centavos), em 2011; R\$ 1.117.786,27 (um milhão, cento e dezessete mil, setecentos e oitenta e seis reais, e vinte e sete centavos), em 2012; e R\$ 833.693,26 (oitocentos e trinta e três mil, seiscentos e noventa e três reais, e vinte e seis centavos), em 2013.

22 - Em 05/01/2015, entregamos um Termo de Diligência Fiscal à SIGA POLLO (fls. 2307-2310), solicitando todas as suas notas fiscais das vendas de serviços efetuadas em 2011, bem como a comprovação do efetivo recebimento dos valores relativos a estas vendas.

23 - A resposta da SIGA POLLO ao Termo de Diligência Fiscal (fls. 2311-2470) foi protocolada, em 16/01/2015, pelo seu procurador, Sr. WALBER DA COSTA RESENDE, de CPF 430.671.58172, Contador inscrito no CRC com número GO-010225/01 (fls. 2317).

24 - Note-se que o mesmo Sr. WALBER DA COSTA REZENDE também é contador e procurador do sujeito passivo (fls. 1735-1737).

25 - Na resposta ao Termo de Diligência Fiscal, vemos que as notas fiscais são relativas ao serviço de venda de financiamentos, em 2011, tendo como tomadores dos serviços as seguintes instituições:

- Banco Volkswagen S/A, de CNPJ 59.109.165/0001-49 (fls. 2318-2343);*
- BV Financeira S/A, de CNPJ 01.149.953/0001-89 (fls. 2354-2367);*
- Santander Leasing S/A, de CNPJ 47.193.149/0001-06 (fls. 2368-2373);*
- Itaú Unibanco S/A, de CNPJ 60.701.190/1965-16 (fls. 2374-2390);*
- Banco Panamericano S/A, de CNPJ 59.285.411/0001-13, e Panamericano Arrendamento Mercantil S/A, de CNPJ 02.682.287/0001-02 (fls. 2391-2403); e*
- Aymoré Crédito, Financiamento, e Investimento S/A, de CNPJ 07.707.650/0001-10 (fls. 2404-2416).*

[...]

39 - As explicações dadas pela SIGA POLLO, tentando desvincular a sua atuação da venda financiada de veículos (feita pelo sujeito passivo), estão em desacordo com as notas fiscais emitidas pela própria empresa (fls. 2311-2470 e 2475-2779), várias das quais descrevem, explicitamente, o valor recebido como "comissão sobre a venda de financiamento". Além disso, ela mesma admite esta relação, ao se negar a nos entregar a lista dos veículos financiados, porque esta lista era mesma já entregue pelo sujeito passivo.

40 - Tendo em vista as notas fiscais emitidas pela SIGA POLLO, também abrimos diligências, para solicitar esclarecimentos às instituições financeiras envolvidas (tomadoras dos serviços).

41 - Como veremos a seguir, as próprias instituições financeiras nos informaram, claramente, que os valores remetidos à SIGA POLLO são comissões sobre as vendas de contratos de financiamento de veículos comercializados pelo sujeito passivo, a POLLO SERVIÇOS AUTOMOTORES LTDA.

II-B - DAS DILIGÊNCIAS NAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS QUE APARECEM COMO CLIENTES NAS NOTAS FISCAIS EMITIDAS PELA SIGA POLLO.

II-B.1 - ITAÚ UNIBANCO S/A, BANCO ITAUCARD S/A, BANCO ITAULEASING S/A.

[...]

46 - Em 01/04/2015, o ITAÚ UNIBANCO nos enviou resposta (fls. 2960-2975), explicando que, de fato, havia um Contrato de Correspondente no País, firmado entre as empresas do Grupo Itaú (Itaú Unibanco, Banco ITAUCARD, Banco ITAULEASING) e a fiscalizada, POLLO SERVIÇOS AUTOMOTORES LTDA. Acrescentou que, "nos termos de correspondente bancário firmado, a POLLO SERVIÇOS AUTOMOTORES, CNPJ 00.487.954/0001-70, determina que os pagamentos deverão ser feitos por sua conta e ordem à Siga Pollo Representações e Corretora de Seguros Ltda. - CNPJ 08.887.399/0001-86 - Conta Corrente Bradesco 237 Agência 2541-0 Conta Corrente 11 667-0" (grifamos).

[...]

55 - Fizemos o cruzamento da relação enviada pelo BANCO ITAULEASING S/A com a escrituração fiscal (fls. 3777) e contábil (fls. 3778) do sujeito passivo, e constatamos que, de fato, os financiamentos vendidos são para veículos comercializados pela fiscalizada, a POLLO SERVIÇOS AUTOMOTORES.

II-B.2 - BANCO VOLKSWAGEM S/A.

[...]

58 - Para respaldar os pagamentos efetuados à SIGA POLLO, em 2011, o Banco Volkswagen nos enviou cópia de um contrato (fls. 3095-3097) entre a POLLO SERVIÇOS AUTOMOTORES (a fiscalizada, contratante) e a SIGA POLLO (contratada), e de uma "Carta de Autorização de Transferência de Créditos" (fls. 3098-3099), na qual o sujeito passivo determina que os pagamentos de seus serviços fossem repassados direto para a conta da SIGA POLLO.

60 - Em 01/04/2015, o Banco Volkswagen nos enviou resposta (fls. 3101-3195), com cópias das mesmas notas fiscais de serviço emitidas pela SIGA POLLO relativas aos serviços de "produção

de contratos de financiamento" ou "intermediação de vendas de financiamento", em 2012 e 2013.

61 - Novamente, ficou claro que os pagamentos destas vendas de financiamentos eram para o sujeito passivo, que ordenou o seu repasse à SIGA POLLO (fls. 3191-3195).

[...]

64 - Fizemos o cruzamento da relação enviada pelo BANCO VOLKSWAGEN com a escrituração fiscal (fls. 3777) e contábil (fls. 3778) do sujeito passivo, e constatamos que, de fato, os financiamentos vendidos são para veículos comercializados pela fiscalizada, a POLLO SERVIÇOS AUTOMOTORES.

II-B.3 - BV FINANCEIRA S/A CREDITO FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO.

[...]

66 - A resposta (fls. 3319-3321) nos foi encaminhada, em 27/02/2015, confirmando os pagamentos feitos à SIGA POLLO, e esclarecendo que o contrato que embasava tais pagamentos era firmado com a POLLO SERVIÇOS AUTOMOTORES (sujeito passivo, na presente fiscalização), que, por sua vez, determinava o repasse à SIGA POLLO.

67 - No contrato apresentado, o sujeito passivo se obriga a "encaminhar para análise pela CONTRATANTE as propostas de financiamento apresentadas pelos consumidores dos bens que comercializa", e a BV FINANCEIRA S/A se obriga a pagar ao sujeito passivo "uma comissão incidente sobre o valor líquido financiado, das propostas de financiamento efetivamente aprovadas e pagas pela CONTRATANTE" (grifamos).

[...]

72 - Fizemos o cruzamento da relação enviada pela BV FINANCEIRA com a escrituração fiscal (fls. 3777) e contábil (fls. 3778) do sujeito passivo, e constatamos que, de fato, os financiamentos vendidos são para veículos comercializados pela fiscalizada, a POLLO SERVIÇOS AUTOMOTORES (incluindo alguns poucos veículos usados).

II-B.4 - BANCO PAN S/A E PANAMERICANO ARRENDAMENTO MERCANTIL S/A.

[...]

75 - O Contrato de Prestação de Serviços de Correspondente no País (fls. 3337-3345) é celebrado entre a POLLO SERVIÇOS AUTOMOTORES (sujeito passivo na presente ação fiscal), como contratada, e o BANCO PANAMERICANO S/A e a PANAMERICANO ARRENDAMENTO MERCANTIL S/A, como contratantes.

76 - De acordo com o contrato, o sujeito passivo deve encaminhar ao BANCO PANAMERICANO "propostas apresentadas por pessoas interessadas ("Clientes") para a realização de operações de crédito pessoal, operações de crédito

***para financiamento de bens** e operações de emissão de cartões de crédito" (grifamos). Também deve encaminhar à PANAMERICANO ARRENDAMENTO MERCANTIL S/A "propostas de **operações de arrendamento mercantil** apresentadas por Clientes" (grifamos). O sujeito passivo obriga-se, ainda, a prestar "serviços de coleta de informações cadastrais e de documentação".*

77 - *A respeito da remuneração pelos serviços prestados pelo sujeito passivo, o contrato esclarece que as contratantes pagarão os valores ajustados entre as Partes, e que esta remuneração "só será devida sobre as propostas encaminhadas pela CONTRATADA que forem **efetivamente aprovadas e formalizadas** pelas CONTRATANTES" (grifamos).*

[...]

82 - *Fizemos o cruzamento da relação enviada pelo BANCO PAN S/A com a escrituração fiscal (fls. 3777) e contábil (fls. 3778) do sujeito passivo, e constatamos que, de fato, os financiamentos vendidos são para veículos comercializados pela fiscalizada, a POLLO SERVIÇOS AUTOMOTORES.*

[...]

III - DA OMISSÃO DAS RECEITAS DE COMISSÕES PAGAS POR INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS.

88 - *De acordo com o Contrato Social (e alterações) apresentado pela fiscalizada (fls. 1310), no período de 2011 a 2013, o sujeito passivo tinha como objeto social, entre outras coisas, o **comércio varejista de veículos novos e usados**.*

89 - *Em todo este período, a administração da empresa ficou a cargo do sócio RAIMUNDO AIDAR JÚNIOR.*

90 - *A escrita fiscal, bem como a contábil, mostra que a receita do sujeito passivo é, quase totalmente, originada pela revenda de carros da marca Volkswagen, novos e usados, e que grande parte destas vendas é financiada por instituições financeiras bastante conhecidas no mercado. O próprio sujeito passivo nos enviou uma relação significativa de veículos vendidos através de financiamento.*

91 - *Como vimos acima, nos parágrafos 43 a 82, o sujeito passivo também intermediou os contratos de financiamento vinculados diretamente às suas operações de revenda de veículos, tendo recebido comissões por este serviço de intermediação (venda de financiamento ou leasing).*

92 - *As relações de contratos enviadas pelas instituições financeiras nos permitem asseverar que as comissões foram pagas pela venda de financiamentos de veículos comercializados pelo sujeito passivo, que, por sua vez, chegou a firmar Contrato de Correspondente no País com as maiores destas instituições financeiras.*

93 - Ocorre que, por determinação do sujeito passivo, as instituições financeiras depositaram estas comissões na conta de uma outra empresa, a SIGA POLLO REPRESENTACOES E CORRETORA DE SEGUROS LTDA (SIGA POLLO), de CNPJ 08.887.399/0001-86, também pertencente ao Sr. RAIMUNDO AIDAR JUNIOR.

94 - Desta forma, estes pagamentos não apareceram na contabilidade do sujeito passivo, que, por sua vez, não os ofereceu à tributação.

95 - O pagamento das comissões foi para a conta da SIGA POLLO, empresa situada no mesmo endereço do sujeito passivo, com o mesmo dono, o mesmo contador e procurador. A SIGA POLLO fez apuração do IPRJ e da CSLL pelo lucro presumido, no período de 2011 a 2013.

96 - Não resta dúvida de que o sujeito passivo, que sempre optou pelo lucro real anual, resolveu segregar parte da sua receita e tributá-la (em outra empresa) pelo lucro presumido, para pagar menos tributos. Para isso, utilizou uma outra empresa do mesmo grupo, a SIGA POLLO, que, na verdade, funcionava dentro da POLLO SERVIÇOS AUTOMOTORES LTDA (a fiscalizada).

97 - A tributação indevida deste serviço pelo lucro presumido acarreta uma diminuição muito significativa dos tributos devidos pelo sujeito passivo. No IRPJ, por exemplo, a base cai para apenas 32% (trinta e dois por cento) da receita. Na COFINS, especificamente no caso do sujeito passivo, que não tem mais créditos para abater, a alíquota cai de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) para 3% (três por cento) da receita.

98 - Não é possível que o contribuinte que opta pelo lucro real separe uma parte de sua receita, para tributá-la pelo lucro presumido. Tendo o sujeito passivo optado por tributar suas vendas de veículos (financiadas ou não) pelo lucro real anual, ele também deve tributar da mesma maneira suas receitas de intermediação de contratos de financiamento.

99 - Sendo assim, devemos lançar de ofício, no lucro real anual, o IRPJ e a CSLL relativos a estas comissões do sujeito passivo, bem como o PIS e a COFINS correspondentes, no sistema não-cumulativo.

A contribuinte foi intimada dos Autos de infração em 11/07/15 e o responsável solidário em 31/07/15. Ambos apresentaram impugnação em conjunto (fls. 3.996/4.005).

Em preliminar, os impugnantes pedem a declaração de nulidade das autuações, tendo em vista a duplicidade de lançamento sobre o mesmo fato gerador e em face da insegurança na apuração dos valores.

No mérito, alegam, em resumo, que:

- a) não há irregularidade na segregação da atividade de intermediação de financiamentos (prestação de serviços), praticada pela empresa *Siga Pollo*, e da atividade de revenda de veículos (comércio), praticada pela Recorrente;
- b) os contratos formalizados entre *Pollo* e *Siga Pollo*, bem como entre estas e as instituições financiadoras, expressam a realidade da estrutura jurídica adotada;
- c) os contratos entre a *Pollo* e as instituições financeiras justificavam-se pela exigência destas pela vinculação direta do capital social da concessionária para a liberação dos financiamentos ou alienações fiduciárias em arrendamento mercantil;
- d) a *Siga Pollo* era a empresa específica do grupo empresarial para intermediação e agenciamento de serviços e negócios em geral, exceto imobiliários;
- e) as receitas próprias da *Siga Pollo* foram oferecidas à tributação;
- f) não houve trânsito das receitas da *Siga Pollo* na *Pollo*;
- g) a *Siga Pollo*, quando menos, deveria ser tratada pela fiscalização como sociedade em conta de participação (SCP);
- h) a legislação permite que as SCP realizem a tributação com base no lucro presumido e que a escrituração de suas atividades seja realizada nos livros do sócio ostensivo, com evidenciação de que os lançamentos se referem à SCP – isso foi exatamente como a *Pollo* fez em relação à *Siga Pollo* (art. 254 do RIR/99);
- i) ainda que a *Siga Pollo* não fosse especificamente uma SCP, ela poderia ser aceita como tal e serem suas operações especificadas na contabilidade da *Pollo*;
- j) não pode haver fraude se a legislação expressamente admite a segregação de receitas até mesmo para uma SCP – uma sociedade para a qual não é exigível formalidade, é equiparada a pessoa jurídica para fins tributários e pode ser tributada por regime diverso do adotado pelo sócio ostensivo;
- k) a menção explícita das atividades da *Siga Pollo* na contabilidade da *Pollo* demonstra a inexistência de intenção dolosa de sonegar informações ou tributos;
- l) a *Siga Pollo* é empresa real que foi constituída às claras para exercer atividades de intermediação dos financiamentos junto às instituições financeiras, possui funcionários próprios (conforme RAIS, fls. 4.923/4.934), alvará de funcionamento (fl. 4.938/4.940) e recolhe tributos sobre suas atividades (fls. 4.943/4.979);
- m) é simplório o argumento da fiscalização de que era a *Pollo* quem realizava a intermediação dos financiamentos porque havia contratos firmados entre ela e as instituições financeiras;
- n) o Carf, em diversas oportunidades, demonstrou-se favoravelmente à segregação de atividades reais, com regimes distintos de tributação;
- o) o fato de a *Pollo* registrar as receitas da *Siga Pollo* para fins de controle próprio não importa omissão de receitas, mas excesso de contabilização;

p) a fiscalização não demonstrou objetivamente qual seria a conduta da contribuinte a justificar o “evidente intuito de fraude” – há apenas presunções e afirmação genérica;

q) não houve pretensão de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador: todos os atos praticados encontram-se claramente registrados na escrituração fiscal, a contribuinte não tentou esconder nada do fisco nem tentou fraudar documento ou informação;

r) a fiscalização não tipificou de forma objetiva qualquer situação fática com “excesso de poderes ou infração de lei”;

s) o autuante não demonstrou em que foi infringido o contrato social, onde se caracterizou o excesso de poderes, qual a lei e em que momento foi desobedecida;

t) a imposição das multas isoladas é indevida, pois é inadmissível a aplicação de duas punições (multa de ofício e multa isolada) em relação à mesma omissão de receita;

u) é incabível a aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício e a conversão do julgamento em diligência, caso necessária a confirmação das evidências sinalizadas por suas provas; e

v) caso seja constatada insuficiência de prova, necessária uma perícia.

Tramitado o feito, foi proferida decisão de primeira instância (fls. 5.032/5.047), a qual julgou as impugnações improcedentes. A ementa do *decisium* recebeu a seguinte redação:

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. A nulidade do auto de infração somente se justifica diante de atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou de despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

CORRESPONDENTE BANCÁRIO. TITULARIDADE DAS RECEITAS. O correspondente bancário é o titular das receitas pagas por instituições financeiras contratantes do serviço.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE. Constitui fraude a segregação intencional e sem propósito comercial de receitas próprias para tributação em empresa ligada, objetivando exclusivamente vantagem fiscal ilícita.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE SÓCIO-ADMINISTRADOR. PRÁTICA DE ATOS COM INFRAÇÃO À LEI. O sócio-administrador é pessoalmente responsável pelos atos com infração à lei que pratica ou que tolera quando deveria evitar, em razão do exercício do poder de gestão.

LUCRO REAL ANUAL. MULTA ISOLADA. FALTA OU INSUFICIÊNCIA NO PAGAMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. A multa de 50%, aplicada isoladamente, incide sobre as estimativas mensais devidas e não recolhidas, quando o contribuinte é tributado pelo lucro real anual, ainda que tenha

sofrido prejuízo fiscal ou apresente base de cálculo negativa de CSLL no ano-calendário correspondente.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO. Os juros de mora incidentes sobre as multas de ofício não devem ser apreciados no âmbito do processo administrativo-fiscal porque não são constituídos pelo lançamento.

LANÇAMENTOS REFLEXOS: CSLL, PIS E COFINS. O que foi decidido em relação ao lançamento matriz de IRPJ é aplicável aos lançamentos decorrentes devido à estreita relação entre causas e efeitos.

Impugnação Improcedente

Irresignados com o teor da decisão de piso, cujas ciências ocorreram em 23/05/16 ao devedor principal (fl. 5.074) e por edital ao solidário (fls. 5.081), ambos interpuseram recurso voluntário em conjunto, em 20/06/2016 (fls. 5.083/5.101), recurso este que reitera os argumentos de defesa, exclui as arguições de nulidade; e inclui novo argumento, qual seja, o de que seria necessário o abatimento de todas as despesas da Siga Pollo e dos pagamentos por ela efetuados a título de IRPJ e CSLL.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli

O recurso voluntário interposto pelo devedor principal e responsável solidário atende os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço e passo a apreciá-lo.

Perícia

Primeiramente, entendo que não cabe a perícia solicitada pelos Recorrentes.

Isso porque, além dos quesitos sequer terem sido indicados, a prova pericial deve ser determinada apenas quando imprescindível à solução da lide.

Quando ausentes esses requisitos, caso dessa situação em particular, na qual os elementos dos autos já são suficientes para a resolução da controvérsia, o pedido deve ser indeferido, na linha do que dispõe o art. 18 do Decreto nº 70.235/72.

Indefiro, portanto, o pedido subsidiário para realização de perícia e não vejo nesta negativa qualquer prejuízo à ampla defesa.

Da omissão de receitas de comissões sobre serviços financeiros

Conforme visto no tópico destinado aos fatos, o cerne da discussão gira em torno da legitimidade ou não da “transferência”, por parte da Recorrente a outra empresa do grupo, das receitas auferidas com a prestação de serviços financeiros, considerando sua qualificação como *correspondente* nos termos da Resolução Bacen nº 3.954/2011.

O tema ora em análise, portanto, não diz respeito propriamente ao direito de segregar atividades entre empresas do mesmo grupo. A matéria de fundo é outra. Consiste, na verdade, em verificar se, do ponto de vista jurídico, a Recorrente, na qualidade de correspondente financeiro, poderia ou não ter alocado as receitas da prestação desses serviços para outra empresa do grupo.

As receitas consideradas omitidas correspondem às comissões incidentes sobre a intermediação de financiamentos bancários destinados à aquisição de veículos vendidos pela Recorrente. Tratam-se de serviços “paralelos” à atividade de comercialização em questão e que estão diretamente relacionadas aos contratos de correspondente firmados entre a Recorrente e algumas instituições financeiras.

A possibilidade de contratação de correspondentes no País por instituições financeiras não é algo novo no ordenamento jurídico brasileiro. Foi autorizada inicialmente em 1973, estando a matéria regulamentada atualmente pela Resolução Bacen nº 3.954/2011.

Os *correspondentes bancários* são empresas contratadas por instituições financeiras e autorizadas a funcionar pelo Banco Central para prestar serviços bancários à população, representando-as. Como exemplo de correspondentes bancários temos, dentre outras sociedades, as lotéricas, os bancos postais, farmácias e as concessionárias de veículos (caso da Recorrente).

A regra geral é a de que os direitos e as obrigações inerentes aos contratos de correspondente são intransferíveis. Dizemos como regra geral porque a própria norma estabelece, no seu artigo 7º (sétimo), que:

Art. 7º - Admite-se o substabelecimento do contrato de correspondente, em um único nível, desde que o contrato inicial preveja essa possibilidade e as condições para sua efetivação, entre as quais a anuência da instituição contratante.

§ 1º - A instituição contratante, para anuir ao substabelecimento, deve assegurar o cumprimento das disposições desta resolução, inclusive quanto às entidades passíveis de contratação na forma do art. 3º.

§ 2º - É vedado o substabelecimento do contrato no tocante às atividades de atendimento em operações de câmbio.

Como se percebe, existe regra expressa que permite o substabelecimento (parcial ou total) do contrato de correspondente, mas desde que **(i)** o contrato inicial possua cláusula expressa nesse sentido; e **(ii)** haja anuência da instituição financeira contratante, a quem compete assegurar o cumprimento das demais disposições previstas na mencionada Resolução.

Nesse caso concreto, após a Recorrente e as instituições financeiras contratantes terem sido intimadas, foram trazidos aos autos vários documentos, dos quais merecem atenção as cópias de contratos firmados entre a Recorrente e o Itaú Unibanco (fls. 2.967/2.972), Banco Volkswagen (fls. 3.312/3.316) e Banco Panamericano (fls. 3.337/3.345).

Da leitura de tais contratos, percebe-se que a Recorrente faz jus ao recebimento de comissões pela prestação de serviços de correspondente bancário, bem como que existem cláusulas que permitiriam o substabelecimento das atividades contempladas no contrato, mas desde que com expressa anuência do Banco, na linha do que determina a norma regulamentadora apontada.

Após várias vezes intimada, a Recorrente não logrou êxito em comprovar a celebração de contrato de substabelecimento com os referidos Bancos contratantes, o que levou a autoridade fiscal a questionar o procedimento de alocação das receitas.

Com efeito, foram disponibilizados cópia de um *contrato de prestação de serviços entre pessoas jurídicas* e documento denominado *Carta de autorização de transferência de créditos* (fls. 3.098/3.099).

O contrato em questão (fls. 3.095/3.097) – datado de fevereiro/2008 e com prazo de validade de 3 (três) anos - foi celebrado apenas pelas partes interessadas (Pollo Serviços Automotores Ltda. – Recorrente e Siga Pollo Representações Comerciais Ltda. – empresa relacionada), justamente na tentativa de ceder atividades de correspondente financeiro de uma empresa para a outra.

Já a referida carta foi feita pelas mesmas partes do contrato, com a anuência do Banco Volkswagen, noticiando que a empresa Siga Pollo passaria a faturar e a receber em contas bancárias próprias os pagamentos provenientes das comissões pelos serviços de correspondente financeiro.

A DRJ, porém, entendeu que esses documentos seriam insuficientes para permitir a segregação das receitas. Desta forma, considerou que o titular das receitas de fato seria a Recorrente (e não a empresa Siga Pollo). Veja, a propósito, o seguinte trecho da decisão de piso:

As instituições financeiras foram intimadas. Elas trouxeram cópia dos contratos que pactuaram com a Pollo, segundo os quais esta sociedade faria jus a comissões pela prestação de serviços, na qualidade de correspondente (fls. 2967/2972, 3095/3097, 3191/3193, 3312/3316 e 3337/3345). Apesar disso, por orientação da Pollo, os pagamentos das comissões baseadas nos financiamentos de veículos vendidos por ela eram realizados à Siga Pollo.

As relações de pagamentos efetuados pelas financeiras à Siga Pollo, as notas fiscais emitidas pela Siga Pollo e os registros contábeis e fiscais das vendas da Pollo constituem provas inexoráveis de que as notas fiscais da Siga Pollo e os pagamentos das comissões pelas instituições financeiras estavam respaldados nas vendas de veículos realizados pela Pollo.

Os impugnantes não veem problemas em serem segregadas as atividades de intermediação de financiamentos e de revenda de

veículos em duas empresas. A análise desse argumento, contudo, não é essencial para o deslinde da questão. O importante é identificar quem é o titular da receita bruta e da renda; ou seja, o contribuinte - aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador (art. 121, parágrafo único, I, do CTN).

A exigência de vinculação direta do capital social da concessionária para a liberação dos financiamentos ou alienação fiduciária em arrendamento mercantil por parte das instituições financeiras não é premissa básica para que os contratos de prestação de serviços de correspondente fossem realizados com a Pollo e não com a Siga Pollo. Ao contrário, poderia ser um requisito para que a instituição financeira contratante somente aceitasse a Pollo como prestadora de serviços de correspondente.

A atividade de correspondente mereceu atenção do Estado, em virtude de seu comprometimento com a fé e com a economia popular. Por isso, o Banco Central regulou a contratação de correspondentes nos País pelas instituições financeiras, editando a Resolução Bacen 3.954/11.

Contrato de correspondente é o negócio jurídico em que sociedades, empresários, associações, prestadores de serviços notariais e de registro ou empresas públicas prestam serviços de atendimento a clientes e usuários de uma instituição financeira, mediante remuneração (arts. 1º, 3º, 4º, 4º-A e 11, V, da Resolução Bacen 3.954/11).

A recepção e o encaminhamento de propostas de operações de crédito e de arrendamento mercantil, concedidos pela instituição financeira, constituíam-se nos principais objetos dos contratos de correspondente constantes dos autos (ar. 8º, V, da Resolução Bacen 3.954/11), nos quais também era agregada a obrigação de prestar serviços complementares de coleta de informações cadastrais e de documentação, bem como o controle e processamento de dados (art. 8º, parágrafo único, da Resolução Bacen 3.954/11).

As instituições financeiras assumem inteira responsabilidade pelo atendimento prestado pelos seus correspondentes, pois estes atuam por conta e sob as diretrizes delas, mediante garantia de integridade, confiabilidade, segurança e sigilo das transações, bem como cumprimento das normas aplicáveis (art. 2º da Resolução Bacen 3.954/11). Em razão disso, verificam-se cláusulas nos acordos com o Banco Volkswagen (10.3, fl. 3315), com o grupo Itaú-Unibanco (20, fl. 2972) e com o Banco Panamericano (8.1.e, fl. 3342) que vedam a sub-rogação ou substabelecimento dos direitos e obrigações do correspondente sem a prévia e expressa anuência da instituição financeira.

A norma reguladora estabelece uma série de obrigações para os correspondentes. Entre elas, destacam-se: a exigência de relação formal de vínculo empregatício ou contratual com as pessoas naturais integrantes da sua equipe, envolvidas no atendimento aos clientes e usuários da instituição financeira (art. 10, I, da Resolução Bacen 3.954/11); a identificação dessas

peças para o público mediante crachás (art. 11, II, da Resolução Bacen 3.954/11) e para o envio da documentação à instituição contratante (art. 11, III, da Resolução Bacen 3.954/11); e a submissão dos correspondentes e operações ao controle do Banco Central (art. 10, X e XI, 12-A e 14, § 3º, da Resolução Bacen 3.954/11).

Como se vê, o conteúdo do contrato de correspondente prevê uma obrigação, em princípio, intransferível. Caberia à autuada comprovar que a Pollo, contratante com as instituições financeiras na condição de correspondente, teria transferido seus direitos e obrigações para a Siga Pollo, com a anuência expressa das entidades contratantes. Contudo, isso não foi realizado.

Os três grupos de instituições financiadoras citados no processo como contratantes dos serviços da Pollo (Volkswagen, Itaú-Unibanco e BV Financeira) não revelam a Siga Pollo como correspondente, mas sim a Pollo, entre as relações de correspondentes divulgadas na internet exigidas pelo Banco Central (art. 15 da Resolução Bacen 3.954/11), apenas a Pollo (fls. 5018/5031).

A decisão de primeira instância, nesse particular, não merece reforma.

Isso porque a anuência expressa das instituições financeiras contratantes em contrato específico de substabelecimento é pressuposto essencial para a cessão (parcial ou integral) das atividades de correspondente bancário, como prescreve o artigo 7º da Resolução do Bacen nº 3.954/2011.

A norma admite o substabelecimento do contrato de correspondente, mas impõe requisitos jurídicos essenciais para que isso ocorra. É justamente para esse “detalhe” que a Recorrente parece não ter se atentado.

As instituições financeiras contratantes devem assegurar o cumprimento das disposições daquela resolução, inclusive quanto às entidades passíveis de “subcontratação”, razão pela qual a sua vinculação solene e formal é pressuposto de validade e eficácia da cessão contratual.

O correspondente atua pessoalmente nesse tipo de relação jurídica, afinal atua por conta e sob as diretrizes da instituição contratante, que assume inteira responsabilidade pelo atendimento prestado aos clientes e usuários por meio do contratado, à qual cabe garantir a integridade, a confiabilidade, a segurança e o sigilo das transações realizadas por meio do contratado, bem como o cumprimento da legislação e da regulamentação relativa a essas transações.

Ora, a ausência do cumprimento dos aspectos “formais” para a correta cessão de contrato de correspondente enseja a invalidade da correspondente declaração de vontade apresentada pelas partes. A solenidade requerida pelo artigo 7º da Resolução, segundo penso, integra a própria substância do ato.

Segundo o artigo 167, IV, do Código Civil, é nulo o negócio jurídico quando não revestir a forma prescrita em lei.

De acordo com o que leciona Caio Mário da Silva Pereira¹:

Quando é a lei que exige, para certos atos, forma especial, integrativa ou substancial, não é possível utilizarem-se de outra as partes. Estão neste caso o pacto antenupcial (Código Civil, art. 1.653), os contratos que tenham por objeto a transferência de propriedade imóvel de valor superior a certo limite ou a constituição de ônus reais (Código Civil, art. 108), bem como todos aqueles outros casos em que a lei instituiu a mesma exigência. Em qualquer dessas hipóteses, a emissão de vontade se vincula à forma, e não pode ser realizada diferentemente: a vontade, por si só e independentemente da vestimenta exterior, é inoperante para a produção do efeito desejado. É que nestes casos, a forma é estabelecida ad substantiam ou ad solemnitatem. O efeito da sua inobservância é a nulidade do ato.

Trazendo essas lições ao caso concreto, a minha opinião é a de que a Recorrente não se valeu do mecanismo jurídico correto para a cessão do contrato de correspondente. A participação das instituições financeiras para efeito de substabelecimento contratual não constitui formalidade inócua, mas é integrativa do próprio ato em si, como condição de sua eficácia.

O não cumprimento desse requisito – como é o caso – enseja a nulidade da cessão contratual oposta pela Recorrente e, mais ainda, enseja a tributação das receitas indevidamente alocadas a terceiro pelo seu verdadeiro titular, ou seja, a Recorrente.

Não se trata aqui, repita-se, de medida contrária à legalidade de segregar atividades empresariais entre mais de uma sociedade do mesmo grupo econômico, mas sim de uma tentativa equivocada do contribuinte de transferir receita própria, tributável sob a sistemática do lucro real, a outra empresa do grupo, sujeita ao lucro presumido.

Entendo correta, portanto, a caracterização da infração por omissão de receita.

Da equiparação com a sistemática aplicável à SCP

Aduz os Recorrentes que a empresa Siga Pollo (empresa que reconheceu as receitas na sistemática do lucro presumido) poderia ter sido equiparada a uma Sociedade em Conta de Participação (SCP), fato este que comprometeria a acusação fiscal.

A decisão de primeiro grau afastou tal alegação, sob a seguinte justificativa:

A contribuinte não reconhece a Siga Pollo como uma SCP, mas alega que a fiscalização deveria tratá-la como tal.

As SCP são sociedades despersonalizadas, não sujeitas a inscrição no Registro de Comércio, que resultam da associação de duas ou mais pessoas para um empreendimento comum, ficando um ou mais sócios em posição ostensiva e outro(s) em

¹ Instituições de Direito Civil. Teoria Geral de Direito Civil. Volume I. Rio de Janeiro: Forense. 25ª edição. P. 410.

posição oculta. O relacionamento com o mundo exterior se dá apenas por intermédio do(s) sócio(s) ostensivo(s), que assume(m) as obrigações da sociedade como obrigações pessoais. Os sócios ocultos não têm nenhuma relação com os credores em decorrência do empreendimento comum. A única relação jurídica que eles têm é estabelecida com o(s) sócio(s) ostensivo(s).

A legislação tributária determina que o sócio ostensivo seja o responsável pela apuração de resultados da SCP, pela apresentação das informações à RFB e pelo recolhimento dos tributos. Ela também estabelece que as operações de sociedade poderão ser efetuadas em livros próprios ou nos livros do sócio ostensivo (art. 254 do RIR/99):

I - quando forem utilizados os livros do sócio ostensivo, os registros contábeis deverão ser feitos de forma a evidenciar os lançamentos referentes à sociedade em conta de participação;

II - os resultados e o lucro real correspondentes à sociedade em conta de participação deverão ser apurados e demonstrados destacadamente dos resultados e do lucro real do sócio ostensivo, ainda que a escrituração seja feita nos mesmos livros;

III - nos documentos relacionados com a atividade da sociedade em conta de participação, o sócio ostensivo deverá fazer constar indicação de modo a permitir identificar sua vinculação com a referida sociedade.

Cumprе ressalvar que a Instrução Normativa SRF 31, de 29 de março de 2001, abriu a possibilidade de as SCP optarem pelo regime de tributação com base no lucro presumido, destacando que essa opção não implica a simultânea opção do sócio ostensivo, e vice-versa.

Pollo e Siga Pollo têm personalidades jurídicas próprias e praticam atos por sua conta e risco. Não cabe aqui aplicar as regras específicas da SCP, em virtude da analogia, porquanto esse instituto consiste em interpretação extensiva aplicável somente para hipótese de inexistência de disposições legais expressas; o que não é o caso (art. 107, I, do CTN).

As possibilidades de opção por regime de tributação diverso e de escrituração das atividades da SCP nos livros do sócio ostensivo também não justificam a exclusão da tributação de parte da renda da Pollo, sob argumento de repartição de atividades com sua ligada.

As comissões pela prestação de serviços de correspondente devem integrar a receita bruta e a renda da Pollo.

Também nesse ponto a decisão da DRJ merece ser acolhida.

Além do fato da Siga Polo não ser qualificada como uma verdadeira SCP, a analogia em questão sequer é cabível. As receitas consideradas omitidas, conforme visto, de fato deveriam ter sido registradas e tributadas pela Recorrente, que é a sua verdadeira titular.

Do abatimento das despesas e dos tributos pagos pela Siga Pollo

Em sede recursal, os Recorrentes requerem o abatimento das despesas incorridas pela Siga Pollo, assim como dos tributos por ela recolhidos.

Em relação aos tributos recolhidos, ao contrário do quanto alegado, a autoridade fiscal responsável pelo lançamento já fez tal abatimento por ocasião da emissão dos Autos de Infração, os quais, aliás, possuem campos próprios que informa os valores deduzidos (fls. 3.866/3.870; 3.884/3.886; 3.898/3.900; e 3.913/3.915). Nos itens 102 a 104 do TVF (fls. 3.941/3.942), aliás, esse abatimento foi motivado e justificado com quadros próprios.

Também o pedido para que as despesas da Siga Pollo sejam levadas em conta na apuração não merece prosperar. Isso porque, além de tal pleito ter sido feito genericamente e somente em sede de recurso, não há nenhuma indicação ou comprovação de qual ou quais as despesas os Recorrentes estariam se referindo.

Como se sabe, são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ as despesas que, não registradas como custo, são consideradas necessárias para o desenvolvimento da atividade da pessoa jurídica e para a manutenção da respectiva fonte produtora (cf. art. 299 do RIR/99).

A regra geral para conferir dedutibilidade a determinado gasto é a de que ele deve ser usual ou normal no tipo de transação ou operação exigida pela atividade da empresa, além de ser passível de comprovação.

Das orientações trazidas pelo RIR/99, conclui-se que não existe uma lista taxativa de despesas que são ou não dedutíveis da base de cálculo do IRPJ. Pelo contrário, a exclusão de um determinado gasto do lucro real depende unicamente da sua função no contexto das atividades desempenhadas pela pessoa jurídica. Para ser dedutível, a despesa deve ser *usual* e *normal* para a realização das transações exigidas pela atividade da empresa e devem ser *comprovadas*.

Nesse contexto, o entendimento da jurisprudência administrativa é no sentido de que as pessoas jurídicas tributadas com base lucro real podem comprovar suas despesas dedutíveis por meio de qualquer documentação hábil e idônea (fatura, nota fiscal, recibo etc.), desde que fique claramente demonstrada a natureza da despesa, o beneficiário, a efetiva aquisição de bem e/ou serviço e o valor da operação, sob pena de glosa.

Ocorre que, no presente caso, os Recorrente não comprovaram e sequer indicaram quais as despesas que pretendem deduzir, razão pela qual não há como acolher o pedido.

Da multa qualificada de 150%

A aplicação da multa qualificada de 150% foi motivada nos itens 108 e 109 do TVF (fl. 3.943), *in verbis*:

III-B - DA MULTA QUALIFICADA POR EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

108 - Está claro que o contribuinte modificou, dolosa e reiteradamente, característica essencial do fato gerador (colocou a SIGA POLLO como sujeito passivo), com a intenção de reduzir o montante de imposto a pagar (oferecendo apenas 32% da base real à tributação, no lucro presumido). Este comportamento caracteriza a fraude, conforme o artigo 72 da Lei nº 4.502/64 (grifo nosso):

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.

109 - Sendo assim, a multa de ofício deve ser de 150% (cento e cinquenta por cento), de acordo com a artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

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

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

(...)

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

Da leitura do relatório fiscal, verifica-se, de plano, a falta de motivação adequada dos fatos ou circunstâncias que supostamente autorizariam o emprego de multa qualificada.

O que se tem no caso, pois, é a aplicação de multa qualificada de 150%, cabível apenas em situações nas quais haja a comprovação de dolo, sem explicitação das suas razões motivadoras.

Em se tratando de qualificação de multa de ofício em percentual duplicado, seria necessário que o fisco reunisse evidências capazes de sustentar que a alegada fraude partiu de conduta dolosa, para só então lançar mão do agravamento da penalidade.

Ocorre que, no presente caso, não há qualquer justificativa ou evidência de que isso tenha ocorrido.

Isso significa dizer que o presente lançamento, no que concerne à qualificação da multa, cerceia o direito de defesa do contribuinte pois carente de motivação.

Tal procedimento, contudo, fere diretamente o artigo 10, III e IV, do Decreto nº 70.235/1972 e artigo 50, II e seu parágrafo único da Lei nº 9.784/99, dispositivos estes que, respectivamente, possuem a seguinte redação:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

[...]

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

Artigo. 50 - Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

[...]

II – imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

[...]

Parágrafo 1º - A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Outra não é, cabe acrescentar, a lição da nossa melhor doutrina acerca do tema, tal como a de Hely Lopes Meirelles²:

“Em conclusão, com a Constituição de 1988 consagrando o princípio da moralidade e ampliando o do acesso ao Judiciário, a regra geral é a obrigatoriedade da motivação, para que a atuação ética do administrador fique demonstrada pela exposição dos motivos do ato e para garantir o próprio acesso ao Judiciário.

[...] na esfera federal, a referida Lei 9.784, de 29.1.99, diz que a Administração Pública obedecerá, dentre outros, ao princípio da motivação (art. 1º). No processo e nos atos administrativos a motivação é atendida com a “indicação dos pressupostos de fato e de direito” que determinarem a decisão ou o ato (parágrafo único do art. 1º e art. 50). A motivação “dever ser explícita, clara e congruente” (parágrafo 1º do art. 50). Assim, se não permitir o seu devido entendimento, a motivação não atenderá aos seus fins, podendo acarretar a nulidade do ato.

Nesse sentido também já se manifestou o CARF. Veja-se:

² Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo: Malheiros. 28ª Edição. 2003. P. 98.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO APLICADA. FALTA DE MOTIVAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA. Os atos administrativos devem ser motivados, com indicação dos fatos e fundamentos jurídicos, quando – entre outras situações – imponham ou agravem sanções, devendo essa motivação ser explícita, clara e congruente, de modo a permitir o pleno exercício do direito de defesa (art. 50, inciso II e § 1º, da Lei nº 9.784, de 1999). Acórdão nº 1803-001.477. Sessão de 11 de setembro de 2012.

Para que se possa cogitar o agravamento da multa (de 75% para 150%), mister que a autoridade fiscal identifique a exata ação ou omissão dolosa, tanto no seu aspecto objetivo (prática de ato ilícito) quanto no aspecto subjetivo (vontade de lesar o fisco).

Para esse labor, deve-se diferenciar as hipóteses de *contraste hermenêutico* das hipóteses em que o contribuinte busca atuar sobre o material fático, com vistas a intencionalmente ocultar ou dificultar o reconhecimento do fato gerador.

Nesses termos, é bem possível que o contribuinte venha a adotar entendimento diverso daquele empregado pelo fisco. Nestas situações, ainda que o sujeito passivo tenha fundamentado sua prática na experiência, em opiniões legais e ou em decisões administrativas e judiciais, pode – aos olhos da fiscalização – surgir ilícito tributário que seja objeto de autuação.

Isso, porém, em nada se aproxima daquelas situações em que o sujeito passivo comete um ilícito tributário de forma consciente, isto é, dolosa, visando justamente a não recolher tributo que sabe ser devido.

Essas situações normalmente são identificadas pelo uso de meios inidôneos para acobertar fatos que dão origem ao crédito tributário, ou pela imposição de medidas que induzam a erro o trabalho da fiscalização. São justamente as situações previstas nos artigos art. 71 a 73 da Lei 4.502/64, que repudiam as situações de sonegação, fraude ou conluio.

E apenas com a devida compreensão desses institutos é que se é possível segregar, do ponto de vista técnico jurídico, o ilícito tributário decorrente de interpretação divergente daquele praticado com a intenção (dolo) em prejudicar a Fazenda.

Dito de outros modos, o ilícito tributário pode compreender apenas um ou dois elementos: **(i) elemento objetivo**, que corresponde propriamente ao ilícito tributário (não pagamento, pagamento a menor ou postergação de pagamento de tributo); e **(ii) elemento subjetivo**, identificado pelo conhecimento prévio de utilização de atos ou negócios ilícitos para reduzir ou não pagar tributos, isto é, *dolo específico*.

Todo lançamento pressupõe um ilícito tributário (elemento objetivo). Contudo, somente o ilícito praticado em evidente intenção de fraudar o fisco apresentará o dolo (elemento subjetivo).

Nota-se, assim, que não se pode colocar na mesma vala a ocorrência de um ilícito com a intenção em praticá-lo.

Nesse sentido, aliás, caminhou a jurisprudência do CARF, conforme se extrai da inteligência das Súmulas nºs 14 e 25, a seguir transcritas:

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

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Consolidou-se, portanto, o entendimento de que a omissão de receita decorrente de uma conduta não dolosa não é causa de multa qualificada. E foi exatamente isso que ocorreu nessa situação particular: uma omissão de receitas em face da sua transferência equivocada para tributação mais vantajosa.

O artigo 72 da Lei nº 4.502/64 – citado como base legal da multa qualificada – ao trazer a conduta típica denominada de fraude – tem como pressuposto a inequívoca constatação de dolo. A fraude, pois, não se presume, devendo ser cabalmente comprovada pelo fisco.

E nesse ponto, nem se diga que a mera indicação de que o contribuinte pretendeu, com a transferência das receitas, apenas reduzir a tributação constitui prova de fraude. Falta-lhe, a toda evidência, a comprovação do elemento subjetivo inerente à qualificação da multa: a intenção das partes de praticar um ato ilícito.

Os ensinamentos da Conselheira Lívia De Carli Germano (relatora designada para redigir o voto vencedor no Acórdão CSRF 9101-002.189, em Sessão de 21 de janeiro de 2016), são esclarecedores:

*“Como ensina Brandão Machado, na noção de **dolo** se insere a idéia de contrariedade ao direito, ou seja, da prática de um **ilícito** (“Um caso de elusão de imposto de renda”. In: *Direito Tributário Atual*, vol. 9, São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 2209).*

Da mesma forma, Marco Aurélio Greco observa:

“Outra observação a ser feita é a de que a incidência do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que leva à multa mais onerosa, supõe a ocorrência inequívoca de intuito fraudulento. (...)

Se não houve intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido – que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável – não se trata de caso regulado pelo inciso II do artigo 44, mas sim de divergência de qualificação jurídica dos fatos; hipótese completamente distinta da fraude a que se refere o dispositivo.

A multa agravada só tem cabimento se o elemento subjetivo do tipo for a fraude no sentido de enganar, esconder, iludir, etc.” (Planejamento Tributário, São Paulo: Dialética, 2004, grifos nossos).

É que para que se possa falar em dolo, para além da intenção (elemento subjetivo), é necessário que o que se pretende seja ilícito (elemento objetivo), ou seja, é preciso que tal intenção seja direcionada à prática de ato ou omissão contrários ao direito.

*Nesse passo, não basta a intenção de reduzir a tributação. É necessário, sim, que o contribuinte, ao buscar tal resultado, adote conduta que **afrente norma que proíba ou obrigue, ou seja, contrarie uma norma imperativa, praticando assim um ato típico.***

É neste sentido que os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 trazem as condutas típicas da sonegação, fraude e conluio, todas elas supondo a inequívoca constatação de dolo, elemento essencial do tipo.

No caso em questão, entretanto, não se verifica norma imperativa que tenha sido contrariada.

Também em outro julgado da CSRF, a multa qualificada foi afastada justamente em razão da ausência de comprovação dos elementos do dolo. Veja-se a ementa do julgado referido:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE. Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos ou não declarados, via de regra, é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para aplicação do percentual de 150%, depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência de fraude ou do evidente intuito desta caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Na situação versada nos autos não restou cabalmente comprovado o dolo por parte do contribuinte para fins tributário, logo incabível a aplicação da multa qualificada. (Acórdão 9101-01.402. Sessão de 17 de julho de 2012).

Em julgado mais recente, também a CSRF já deu sinais de acatar a tese do chamado “erro de proibição”. Assim, caso fique demonstrado que o sujeito passivo teve a convicção de ter agido conforme uma leitura possível que fez da legislação tributária, ausente o dolo e, conseqüentemente, inaplicável a qualificação da penalidade. Veja a ementa do seguinte julgado:

MULTA QUALIFICADA. INOCORRÊNCIA A existência de correntes doutrinárias divergentes, além de precedentes jurisprudenciais favoráveis ao negócio jurídico praticado pelo

contribuinte, demonstra, na verdade, uma hipótese de erro de proibição. Não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, quando se percebe dos autos a convicção do recorrente no sentido de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios. (Acórdão nº 9202-005.237. Sessão de 17/02/2017).

Mais precisamente, o *erro de proibição* tem por base a noção de relevação de pena do Direito Penal e se faz presente, em linhas gerais, quando não é possível conhecer, de antemão, o caráter ilícito de uma conduta.

Situação bastante diferente do erro de proibição é aquela em que o sujeito passivo está ciente da sua obrigação com o fisco, mas, em sentido oposto a lei, age de forma consciente com o objetivo de lesar o Erário. Em situações nas quais agem com dolo, normalmente os contribuintes se valem de documentação adulterada, apresentação de informações falsas, contabilidade paralela, conta bancária não escriturada (“caixa 2”), interposta pessoa etc., tudo na tentativa de iludir a autoridade fiscal.

Nessa situação particular, entretanto, não há nenhum registro ou indício de utilização de qualquer tipo de medida fraudulenta por parte dos Recorrentes. Pelo contrário, os valores considerados como omissão de receitas foram lançados em contas contábeis da própria Recorrente, tendo sido também faturados e tributados por empresa do grupo, que equivocadamente entendeu ser a titular de tais recebíveis.

Em outras palavras, foi a partir da contabilidade da própria Recorrente que a fiscalização constatou a irregularidade que imputou à empresa. Em nenhum momento a Recorrente negou a transferência das receitas para outra empresa do grupo, naquilo que chamou de *legalidade de segregação de atividade empresarial*.

Ainda que a contribuinte tenha realizado um negócio jurídico inválido para alocar receitas próprias para outra empresa do grupo e, conseqüentemente, recolher menos tributo, tal procedimento não é fruto de conduta fraudulenta, sonegação ou conluio, mas, quando muito, de mero *erro de proibição* causado por uma interpretação equivocada das norma regulamentadora já citada. Não custa repetir: foi a partir das informações colhidas da Recorrente que a fiscalização tomou conhecimento dos fatos e lançou os tributos que considerou devidos.

Ora, a possibilidade de substabelecimento do contrato de correspondente está prevista no ordenamento jurídico, conforme já exposto. O erro do contribuinte, porém, foi o de não observar os requisitos jurídicos para validade desta cessão, e nada mais! Não vislumbro conduta dolosa na prática que adotou.

Não há dúvidas de que o contribuinte buscou, por meio do referido arranjo contratual, obter economia tributária, mas daí a se afirmar que restaria caracterizada fraude, com a devida vênia, existe um abismo.

Por fim, ainda merece ser destacado que a multa, nesse caso concreto, não poderia ter sido qualificada também em razão do que dispõe o artigo 112, IV, do CTN, *in verbis*:

Artigo 112 - A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

[...]

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

A aplicação da multa qualificada de 150%, portanto, não se sustenta.

Da multa isolada

A discussão sobre a legitimidade ou não da cobrança cumulativa de multa isolada e multa de ofício não é recente, mas é tema que ainda demanda atenção.

Com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado que: “*a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*”

Na prática, a Súmula aplica-se indubitavelmente para os fatos compreendidos até 31/12/2006.

Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial que sustenta que, após a nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007 ao art. 44 da Lei nº 9.430/96 (que passou a produzir efeitos a partir de 2007), não haveria mais espaço para interpretação diversa daquela que afirma a possibilidade da exigência de multa isolada, mesmo nos casos em que houver sido imposta a multa de ofício pela falta de pagamento anual do IRPJ e da CSLL.

Vejamos, então, o que dispõe o art. 44 da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007:

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

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

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

a) na forma do art. 8º 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;

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

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

Da leitura desses dispositivos, verifica-se que a multa do inciso I é aplicável nos casos de *totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.*

A multa prevista no inciso II, porém, é passível de exigência sobre o valor do pagamento mensal de estimativa que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física e 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.

Adotando uma interpretação sistemática, me parece que o mais razoável é não admitir a cumulação das multas, devendo a infração prevista no inciso II ser absorvida quando o caso concreto também se enquadrar na hipótese de multa mais onerosa (inciso I).

Com efeito, aplicar a multa de ofício de 75% sobre o valor apurado de IRPJ, juntamente com o principal, e, ao mesmo tempo, pretender exigir a multa de 50% sobre o IRPJ não antecipado no mesmo período de apuração, representa uma violação à razoabilidade e proporcionalidade.

Vale dizer, a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa (antecipação do tributo devido) não recolhida. Admitir o contrário permite que duas penalidades incidam sobre uma mesma base de cálculo (*bis in idem*), o que é vedado no sistema jurídico.

Ao analisar essa matéria, destaca-se a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Sr. Ministro Humberto Martins, da 2ª Turma do STJ (Resp 1.496.354-PR. Dje 24/03/2015):

“Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações a pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, “a” e “b”, em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali decritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas “multas isoladas”, portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.”

Em decisão mais recente, a C. 2ª Turma do STJ ratificou seu posicionamento, conforme atesta a ementa do seguinte julgado:

“TRIBUTÁRIO. [...] CUMULAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO E ISOLADA. IMPOSSIBILIDADE.

[...]

2. Nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, seria cabível a multa de ofício ou no percentual de 75% (inciso I), ou aumentada de metade (parágrafo 2º), não se cogitando da sua cumulação.” (Resp 1.567.289-RS. Dje 27/05/2016).

Sobre o tema, precisas as colocações do Conselheiro Marcos Takata em voto proferido no Acórdão nº 1103-001-097 (DOU28/11/2014):

“É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL efetivamente devidos, cobráveis juntamente com esses, exclui a aplicação da multa de ofício de 50% (multa isolada) sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL mensal por estimativa, do mesmo ano-calendário.

Isso, seja por interpretação lógica dos preceitos citados (aliás, para além disso, pode-se dizer que é corolário lógico), seja por interpretação finalística do aet. 44, I e II, da Lei nº 167 9.430/96.

Apenando o continente, desnecessário e incabível apenar o conteúdo. Se já se penaliza o todo, não há sentido em se penalizar também a parte do todo. Noutras termos, é a aplicação do princípio da consunção em matéria penal.

Como penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo? Isso seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos – e mesmo finalísticos (teleológicos).” (fls. 1.369).

Em face dessas considerações, afasto a aplicação da multa isolada.

Da responsabilidade atribuída ao sócio administrador

A motivação para enquadramento do sócio administrador, Sr. Raimundo Aidar Junior, como responsável solidário foi ainda mais singela. Veja-se:

III-C - DO SÓCIO-ADMINISTRADOR COMO SUJEITO PASSIVO SOLIDÁRIO.

110 - Como vimos, o sócio-administrador do sujeito passivo, Sr. RAIMUNDO AIDAR JÚNIOR, de CPF 189.668.611-72, cometeu infração de lei, ao determinar que a receita dos serviços de venda de financiamentos fosse oferecida à tributação pelo lucro presumido, em outra empresa de sua propriedade (a SIGA POLLO). Por isso, deve ser considerado solidário pelos créditos correspondentes à obrigação tributária resultante deste ato, conforme o artigo 135 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), com grifo nosso:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

De uma rápida leitura do artigo 135, III, do CTN acima transcrito – base legal invocada pela fiscalização para imputar a responsabilidade solidária -, percebe-se que a responsabilização pessoal de diretores, gerentes ou representantes depende de comprovação de conduta **(i)** com excesso de poderes ou **(ii)** infração de lei, contrato social ou estatuto.

A responsabilidade de que trata o artigo 135, III, portanto, é composta por 2 (dois) elementos: o elemento pessoal, que diz respeito à pessoa que praticou a conduta, e o elemento fático, que diz respeito ao exercício de ato com excesso de poder ou com infração à lei, contrato social ou estatuto da empresa.

Ainda segundo o CTN, a conduta que enseja a responsabilidade de terceiros deve estar intimamente ligada ao fato gerador do tributo, como prescreve o artigo 128 do CTN:

***Artigo 128** - Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.*

Dessa forma, o TVF deve demonstrar que a pessoa qualificada como responsável pessoal agiu em infração a lei, ou em contrariedade aos limites do desempenho de sua função de sócio administrador, e, mais ainda, que desta conduta é que teria resultado o ilícito. Quer a autoridade fiscal ver prevalecer o Termo de Sujeição Passiva Solidária, mister que ela comprove a participação direta e consciente do administrador na realização dos atos alegadamente simulados ou fraudulentos.

Ressalte-se, por oportuno, que já foi reconhecido e consolidado pelo STJ, por meio da súmula 430, que *o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente*. Tal entendimento foi ratificado em recurso julgado sob o rito do art. 543-C do CPC (*sistemática de recursos repetitivos*), cuja ementa foi assim redigida:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE. [...]

2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (EREsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005).[...]" (Resp 1.101.728/SP, julgado. Dje 23/03/2009).

Verifica-se, assim, que a jurisprudência está consolidada no sentido de que o não pagamento do tributo pela sociedade não é causa suficiente para que seus representantes se tornem responsáveis pelos débitos fiscais.

Também a mera qualificação de diretor, gerente ou representante da empresa autuada, por si só, não é suficiente para ensejar a responsabilidade pessoal.

Nesse ponto, vale assinalar que o STF julgou inconstitucional o artigo 13 da Lei nº 8.620/93, dispositivo este que pretendeu vincular à simples condição de sócio a obrigação por débitos previdenciários de sociedades limitadas. Transcrevo abaixo o seguinte trecho da ementa do referido julgado:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. [...]

5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a personalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade.

6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF.

[...]

8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. (STF. RE 562.276. Plenário, 03/11/2010)

O que buscamos demonstrar, a partir dessas decisões dos Tribunais Superiores, é que a responsabilização pessoal depende da comprovação (logo, não se presume) de que a pessoa, a partir de ato doloso, praticou conduta tendente a impedir artificialmente a ocorrência do fato gerador.

É o que se observa de recentes acórdãos do CARF. Veja-se:

“Os necessários elementos à caracterização da responsabilidade prevista no art. 135 do CTN são: a figura do administrador da sociedade, com poderes de gestão e as condutas reveladoras de excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, com a imprescindível demonstração do dolo” (Acórdão n. 3301-003.160. Sessão de 25/01/17)

“É imprescindível, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa. Porém, o autuante não imputou qualquer ato ilícito a cada um dos sócios, não individualizando as condutas, restando flagrante a ilegitimidade passiva pelo prisma desse dispositivo (135 do CTN)” (Acórdão n. 1401-001.785. Sessão de 14/02/17)

A atribuição de responsabilidade tributária não constitui expediente que possa ser utilizado “por atacado” ou no “modo piloto automático”. Enquanto ato administrativo vinculado, o enquadramento do caso concreto à hipótese normativa de responsabilidade deve ser motivado, permitindo o pleno conhecimento das circunstâncias fáticas e a devida compreensão das razões de direito que nortearam a sujeição passiva.

A mera indicação do dispositivo legal ou alegação genérica sem comprovação fática dos motivos que levaram a inclusão do sócio no polo passivo não é suficiente para ensejar a responsabilidade tributária em questão.

E foi exatamente isso o que aconteceu nessa situação particular: a imprescindível demonstração da infração a lei ou ao contrato social não existiu. Também nenhum eventual ato de gestão ou conduta com “excesso de poderes” relacionados com a infração foi indicada.

O TVF não tipificou em qual situação a responsabilidade tributária teria sido efetivamente enquadrada. Não há qualquer relato objetivo de fatos passíveis de enquadramento de “excesso de poderes” ou “infração a lei” ou “violação ao contrato social”.

Tal como estruturado, esse item do lançamento também é carente de motivação, afinal não é possível aferir com precisão de onde ou em que momento ocorreu a infração, muito menos de qual conduta do sócio se trata.

Fazendo um certo esforço, o único parágrafo para motivar esta parte do lançamento (item 110 – fl. 3.943) dá sinais de que o Recorrente foi responsabilizado pelo fato dele ser sócio administrador da empresa autuada, como se fosse possível esta confusão de pessoas.

Ora, não há dúvidas de que o Recorrente exerce um cargo de administração, afinal é sócio assim qualificado, mas isso não significa dizer que ele participou dolosamente de operação fraudulenta. A mera qualificação jurídica de sócio administrador não é suficiente para a responsabilização por crédito tributário, conforme decisão do STF apontada acima.

A autoridade fiscal responsável pelo lançamento, pois, confundiu a previsão abstrata inerente ao poder de representação com o seu efetivo exercício. Não há nenhuma ata societária ou qualquer outro documento que possa indicar o conhecimento da ilegalidade pelo sócio tal como sustentada pela fiscalização, muito menos indícios de que a pretensa fraude teria de fato sido arquitetada pelo Recorrente.

Na verdade, o único elemento que poderia vincular o Recorrente à responsabilidade imputada seria a multa qualificada que foi exigida. Parece, então, que o silogismo empregado pela autoridade autuante foi o seguinte: como o agravamento da multa pressupõe a prática de ato doloso contra o direito tributário, e sendo este ato decorrente de ato de gestão, logo deve ser atribuída a autoria do ilícito àquele que ocupa a função de sócio ou administrador da empresa.

Não concordo, porém, com esse racional. Admitir tal argumento significa atropelar a autonomia da pessoa jurídica e estabelecer uma presunção de confusão patrimonial entre sócio e empresa que não possui fundamento legal.

Nesse ponto, o seguinte trecho do precedente do STF³ acima referido cai como uma luva: *“não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada”*.

Ademais, considerando que votei por afastar a aplicação da multa qualificada pela ausência de caracterização de fraude ou dolo, definitivamente não há que se falar nos pressupostos para a aplicação da responsabilidade pessoal do sócio.

Nesse sentido também já se posicionou o CARF, conforme atestam as ementas abaixo.

“Ora, são necessários dois elementos, para a caracterização da previsão legal do artigo 135 do CTN: a) a prática de ato ilegal;

³ STF. RE 562.276. Plenário, 03/11/2010.

b) doloso, isto é, com a finalidade de deixar de pagar tributo. A responsabilidade tem natureza jurídica subjetiva, não objetiva. Como já dito no item anterior à qualificação da penalidade, o elemento dolo não restou provado e, por essa razão, deve ser excluída a responsabilidade pessoal do recorrente-solidário.” (Acórdão nº 1103-001.197. Sessão de 24/03/15)

SUJEIÇÃO PASSIVA. AUSÊNCIA DE DOLO. RESPONSABILIDADE ATRIBUÍDA A ADMINISTRADOR DA PESSOA JURÍDICA. ART. 135, III, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE. A exoneração da penalidade qualificada afasta conduta dolosa que denote sonegação, fraude ou conluio, impossibilitando a responsabilização dos administradores da pessoa jurídica com base no art. 135, III, do CTN.” (Acórdão nº 1402-002.148. Sessão de 05/04/16)

Por todo o exposto, afasto a imputação da responsabilidade solidária do sócio administrador, Sr. Raimundo Aidar Junior.

Da incidência de juros Selic sobre a multa de ofício

A previsão de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício está configurada no bojo do artigo 161, do CTN:

“Artigo 161 - O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º - Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.”

A análise desse dispositivo, notadamente a palavra “crédito”, deve ser feita levando em conta que o lançamento é ato que formaliza a exigência do valor do principal, juros e multa de ofício, passando esses valores a compor a obrigação tributária. O crédito tributário, pois, tem por objeto o pagamento de tributos e penalidades pecuniárias.

Isso não significa dizer que a referida norma equipare tributo a multa, afinal, por definição, tributo não tem natureza de sanção. A circunstância de o contribuinte ser imputado ao pagamento de multa não dispensa o pagamento do tributo apurado. Tanto o tributo quanto a multa decorrem de fatos previstos na lei e, por integrarem o crédito, estão sujeitos aos juros de mora.

Esse é também o entendimento das duas Turmas do STJ, conforme se observa das ementas transcritas a seguir.

“TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

1. *É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.*

2. *Recurso especial provido.” (STJ. 2ª Turma. REsp 1.129.990/PR. Dje 01/09/09).*

“TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TAXA SELIC. APLICAÇÃO PARA TRIBUTOS ESTADUAIS DIANTE DA EXISTÊNCIA DE LEI AUTORIZADORA. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 879844/MG, DJE DE 25/11/2009, JULGADO SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. ESPECIAL EFICÁCIA VINCULATIVA DESSE PRECEDENTE (CPC, ART. 543-C, § 7º), QUE IMPÕE A ADOÇÃO EM CASOS ANÁLOGOS. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE. PRECEDENTE DA 2ª TURMA DO STJ. RECURSO ESPECIAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.” (STJ. 1ª Turma. REsp 834.681/MG. Dje 02/06/10).

Nesse sentido, é pacífica a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais. A título ilustrativo, veja os seguintes julgados:

“JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.” (Acórdão CSRF 9101-000.539. Sessão de 02/07/14).

“Juros de mora sobre multa de ofício. A melhor exegese da remissão feita pelo caput do art. 30 aos débitos referidos no art. 29, ambos da Lei nº 10.522/02, leva à conclusão que alcança todos os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, inclusive os relativos à multa de ofício”. (Acórdão CSRF 9101-001.474 Sessão de 26/09/12).

“JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento (Acórdão CSRF 9303-002.399. Sessão de 15/08/13).

Adotando essa linha jurisprudencial, considero legal a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício com base na taxa SELIC, conforme artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por CONHECER o recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de que seja: (i) afastada a multa

qualificada de 150%, devendo ser reduzida para 75%; **(ii)** afastada a multa isolada; e **(iii)** excluída a responsabilidade solidária do sócio administrador, Sr. Raimundo Aidar Junior.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Redator designado.

Peço vênia para discordar do nobre relator com relação aos termos do seu voto, no que tange às multas isoladas.

No caso de insuficiência de pagamento mensal do tributo por estimativa, do ano-calendário 2007 em diante é aplicável o disposto no artigo 44, inciso I, alínea "b" da Lei nº 9.430/96 (redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007):

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

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

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

(...)

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

Conforme se vê da legislação acima transcrita, caso não efetuado o pagamento do tributo devido mensalmente por estimativa, cabe a imputação de multa isolada, sobre a totalidade (caso em que não se pagou nenhum valor a título de estimativa mensal) ou a diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do respectivo ano-calendário.

A legislação dispõe que é cabível a aplicação da referida multa, ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL ao final do período de apuração.

E a nova redação dada ao dispositivo legal, aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de 22 de janeiro de 2007, afastou qualquer dúvida sobre a possibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e das multas isoladas por insuficiência de estimativa mensal.

As hipóteses de incidência que ensejam a imposição das penalidades da multa de ofício e da multa isolada em razão da falta de pagamento da estimativa são distintas, cada qual tratada em inciso próprio no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

Observa-se que os incisos I e II do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, tratam de suportes fáticos distintos e autônomos, com diferenças claras na temporalidade da apuração

que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário.

Por sua vez, a multa isolada é apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou, ainda, mediante receita bruta acumulada mensalmente. Ou seja, são materialidades independentes, não havendo que se falar em concomitância.

Assim, voto no sentido de manter a multa isolada decorrente dos valores apurados de estimativas mensais.

(assinado digitalmente)

Paulo Cezar Fernandes de Aguiar