



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

Processo nº 13971.724408/2014-49
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-001.925 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de outubro de 2017
Matéria IRPJ e Reflexos - Omissão de Receitas
Recorrente SANTA PAULINA STRASBOURG VEICULOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não ocorre a nulidade do auto de infração quando forem observadas as disposições do artigo 142 do Código Tributário Nacional e os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

REQUALIFICAÇÃO JURÍDICA DO SUJEITO PASSIVO. POSSIBILIDADE.

Uma vez comprovado que as partes alocaram receitas de titularidade de empresa sujeita ao lucro real para outra empresa do grupo sujeita ao lucro presumido, o fisco é competente para, após identificar o correto sujeito passivo, cobrar a diferença dos tributos que deixaram de ser recolhidos com multa e juros.

SERVIÇOS DE CORRESPONDENTE BANCÁRIO E OUTROS. TITULARIDADE DAS RECEITAS.

A empresa contratada como correspondente bancário é a titular das receitas provenientes da prestação dos serviços financeiros, sendo vedado o substabelecimento do contrato sem a observância dos requisitos previstos em norma regulamentar específica (Resolução Bacen nº 3.954/2011).

A mera cessão da remuneração dos serviços contratados para outra empresa não afasta a obrigação da empresa prestadora escriturar e tributar as respectivas receitas.

SIMULAÇÃO. REQUALIFICAÇÃO DOS FATOS. ABATIMENTO DOS TRIBUTOS RECOLHIDOS NA OPERAÇÃO.

Havendo o reenquadramento jurídico dos fatos, e uma vez reconhecida que a tributação deveria recair sobre outra pessoa ou de outra maneira, deve-se, por decorrência lógica, também requalificar os tributos já pagos na operação

desconsiderada, os quais devem ser abatidos por ocasião da constituição dos créditos tributários apurados.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DOLO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

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. ART. 135 DO CTN. MOTIVAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA. IMPROCEDÊNCIA.

A simples qualificação de sócio, por si só, é insuficiente para a aplicação do artigo 135 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 aos Recursos Voluntários para: (i) que os valores recolhidos de IRPJ e Reflexos pela JM SETE, incidentes sobre as receitas consideradas omitidas nos presentes lançamentos, sejam abatidos dos valores de IRPJ e Reflexos ora exigidos; (ii) reduzir a multa qualificada de 150% para 75% e (iii) afastar a responsabilidade solidária do sócio. Vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (Relator) e Eduardo Morgado Rodrigues, que davam parcial provimento aos recursos, em maior extensão, para afastar a multa isolada, e o Conselheiro Rafael Gasparello Lima, que os acompanhou nos tópicos precedentes e também afastava a incidência de juros sobre a multa de ofício. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar.

(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, Eva Maria Los, Rafael Gasparello Lima, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Jose Carlos de Assis Guimarães e Eduardo Morgado Rodrigues.

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 2010 e 2011, acrescidos de juros, multa isolada sobre estimativas de IRPJ e CSLL apuradas e multa qualificada de 150%.

Em síntese, a fiscalização alega que a contribuinte, concessionária de veículos Peugeot, omitiu determinadas receitas decorrentes de serviços prestados pela intermediação de vendas dos automóveis, receitas estas cujos valores foram indevidamente transferidos para a contabilidade da empresa *JM Sete Administradora de Bens Ltda.*, sociedade empresária que pertence aos mesmos sócios, possui sede no mesmo endereço da contribuinte e optante por tributação mais vantajosa (lucro presumido).

Nas palavras da autoridade fiscal responsável pelos lançamentos (TVF de fls. 2.073/2.081:

A SANTA PAULINA STRASBOURG VEÍCULOS LTDA., concessionária Peugeot, aufere receitas de várias fontes por serviços prestados pela intermediação de vendas (despachantes, fornecedores de bancos de couro, instituições financeiras, etc.) além dos serviços próprios de uma concessionária (manutenção de veículos).

Ocorre que a remuneração daqueles serviços de intermediação não está escriturada em sua contabilidade, mas na contabilidade da JM SETE ADMINISTRADORA DE BENS LTDA., por uma questão de economia tributária, se é que a conduta adotada pode ser assim denominada. Explico: a receita "repassada" para a JM Sete não vai acompanhada dos dispêndios para auferi-la (posto que a empresa funciona no mesmo endereço da fiscalizada, utiliza as mesmas instalações físicas e estrutura, inclusive de pessoal pois não funcionaria com um único empregado); como a JM Sete adota o lucro presumido como forma de tributação de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, tem apenas parte de seu montante como base dos tributos, enquanto que, se fosse tributada na fiscalizada, seria adicionada diretamente aos lucros (considerando que os custos e despesas já estão apropriados por ela).

Vamos aos fatos

Intimada a apresentar os contratos que deram causa aos pagamentos recebidos, a JM Sete apresentou contratos firmados pelos pagadores com a fiscalizada. A JM Sete figura como beneficiária da remuneração, mas os financiamentos são liberados para a Santa Paulina Strasbourg Veículos Ltda..

[apresenta imagens exemplificativas de alguns contratos]

Com isso, fica bem ilustrado o modus operandi da fiscalizada. No entanto, a cessão da renda não exime a fiscalizada de sua tributação.

Como foram identificadas outras receitas declaradas pela JM Sete como suas, mas oriundas de outras empresas dos mesmos sócios, a JM Sete foi intimada a informar a origem de suas receitas por mês:

1. DISTRIBUIÇÃO DAS RECEITAS AUFERIDAS DE ACORDO COM A EMPRESA VENDEDORA DO BEM A QUE A RECEITA SE REFERE, MENSALMENTE.

Assim respondido:

DISTRIBUIÇÃO RECEITA REF. 2010					
	SANTA PAULINA	CHERY	JMJ	CJM	TOTAL >°
jan/10	220.335,83	-	-	-	220.335,83 i,
fev/10	276.002,43	-	-	-	276.002,43 (ca
mar/10	316.229,29	-	-	-	316.229,29
abr/10	262.804,96	-	-	-	262.804,96
mai/10	344.969,27	-	-	320,00	345.289,27 n
jun/10	331.653,63	1.674,50	-	-	333.328,13
jul/10	305.586,72	2.310,04	-	-	307.896,76
ago/10	373.249,41	9.095,80	-	-	382.345,21 -••
set/10	417.908,32	-	-	352,63	418.260,95 ...
out/10	554.526,14	5.490,14	-	-	560.016,28
nov/10	492.815,45	3.638,36	-	1.682,40	498.136,21 'A-
dez/10	728.667,24	-	1.633,52	-	730.300,76 ,(,...

DISTRIBUIÇÃO RECEITA REF. 2011					
	SANTA PAULINA	CHERY	JMJ	CJM	TOTAL
jan/11	486.205,85	7.012,66	-	1.040,00	494.258,51
fev/11	344.395,74	2.392,55	2.524,96	-	349.313,25
mar/11	249.868,36	3.863,00	1.535,61	-	255.266,97 -r-
abr/11	329.721,80	3.953,39	1.925,67	-	335.600,86
mai/11	342.222,58	-	650,10	1.020,00	343.892,68
jun/11	482.863,34	5.511,86	918,00	4.058,20	493.351,40
jul/11	316.683,32	6.094,78	1.047,60	3.509,55	327.335,25
ago/11	444.517,74	2.295,70	4.702,50	5.306,62	456.822,56
set/11	405.981,01	1.369,45	20.451,05	4.291,50	432.093,01
out/11	416.808,65	1.540,00	14.537,12	3.700,00	436.585,77
nov/11	416.886,88	80,00	6.314,07	5.576,50	428.857,45
dez/11	525.785,71	-	17.434,56	3.670,42	546.890,69

Assim, as receitas da coluna SANTA PAULINA foram omitidas da apuração de tributos da fiscalizada, nem constaram de sua contabilidade, e foram lançadas como base de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, com multa de 150%, por sonegação (ver tópico MULTAS). [...]

Por entender, então, que essa transferência indevida de receitas teria gerado economia ilícita de tributos, a autoridade autuante, além de exigir a multa isolada sobre as

estimativas que deixaram de ser recolhidas, caracterizou a conduta como fraudulenta, o que a levou a qualificar a multa e imputar responsabilidade solidária ao sócio John Alexandre de Zutter.

Mais precisamente, a cobrança das multas e a aplicação da responsabilidade solidária foram assim motivadas no TVF:

4.1 Multas Isoladas IRPJ E CSLL

A tabela 5 resume os valores das multas isoladas pela falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL. [...]

4.2 Multas de ofício

A multa proporcional de ofício cabível sobre os valores dos tributos para a infração descrita no item 3.1 é de 150%, qualificada com base no parágrafo primeiro do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, em razão do intuito de sonegação e fraude, nos termos dos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64.

O fato do contribuinte transferir parte da receita auferida para outra empresa no intuito de reduzir tributos, caracteriza a intenção dolosa de sonegação mediante fraude, configurando, assim, a vontade conscientemente dirigida com o fim de obter o resultado.

[transcreve os dispositivos legais citados]

5 Considerações finais

[...]

Fica o contribuinte cientificado de que os fatos narrados no item 3.1 do presente termo configuram, em tese, crime contra a ordem tributária, nos termos do art. 1º, inciso II, da Lei 8.137/90.

A REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS está formalizada no processo administrativo 13971.724346/2014-75 com base na Portaria RFB nº 2.439, de 21/12/2010.

De acordo com o art. 34 da Lei 9.249/95, extingue-se a punibilidade do crime quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, antes do recebimento da denúncia.

Houve responsabilização solidária passiva do sócio administrador relativamente aos créditos tributários lançados neste processo, com base no art. 135 do CTN.

Após intimados dos Autos de infração, tanto a contribuinte quanto o solidário apresentaram defesas (fls. 2.102/2.111 e 2.238/2.273).

O solidário, em linhas gerais, afirma inexistir qualquer prova da prática dos atos veiculados no artigo 135 do CTN, não havendo respaldo para a responsabilidade tributária ser apenas presumida.

A devedora principal, por sua vez, pede, em preliminar, a nulidade dos Autos de Infração em face de ausência de provas acerca da infração, que foi caracterizada mediante emprego indevido de presunção simples; e porque o fisco jamais poderia, sem autorização judicial, ter desconsiderado a existência e os negócios celebrados pela empresa JM SETE.

No mérito, sustenta que: (i) não é titular das receitas consideradas omitidas, que foram tributadas corretamente pela JM SETE, empresa esta independente e existente de fato e de direito; (ii) não há provas de que ambas as empresas, na verdade, seriam uma só; e (iii) a contabilidade da JM SETE faz prova favorável e não poderia ter sido desprezada.

Quanto às multas, aduz que a qualificação é indevida em face da ausência de motivação, não caracterização de dolo e diante do que expõe a Súmula CARF nº 14. Já a multa isolada, por ter sido aplicada em concomitância com a multa de ofício qualificada, carece de fundamento.

Subsidiariamente, pede que os valores de IRPJ e reflexos recolhidos no lucro presumido ao menos sejam abatidos dos montantes ora exigidos e o afastamento de juros sobre a multa de ofício.

As defesas, por unanimidade de votos, foram julgadas improcedentes por meio de decisão de primeira instância que recebeu a seguinte ementa (fls. 3.581/3.620):

NULIDADE. Somente são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, bem como os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

SUJEITO PASSIVO. CARACTERIZAÇÃO. Constatado erro quanto ao contribuinte na escrituração das receitas, resta autorizado o Fisco a identificar o correto sujeito passivo da obrigação tributária, desde que obtenha êxito em demonstrar a inconsistência do procedimento realizado pelo autuado.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUJEIÇÃO PASSIVA, ADMINISTRADORES. São pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, nos termos do artigo 71, I, da Lei nº 4.502/64 e artigo 135, III, do CTN.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. AUSÊNCIA DE DUPLICIDADE DE INCIDÊNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. A falta de recolhimento mensal do IRPJ e da CSLL calculados por estimativa sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada. Como são distintas e autônomas as hipóteses de incidência, as bases de cálculo e os fatos sobre os quais incidem a multa isolada de 50%, por falta de recolhimento das estimativas mensais, e a multa de ofício de 75%, por falta de pagamento do IRPJ e CSLL devidos no Ajuste Anual, não se caracteriza a duplicidade de penalidade sobre o mesmo fato.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. Deve ser mantida a multa qualificada pelo evidente intuito de fraude quando comprovadas as ações ou omissões dolosas tendentes a impedir

ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; e das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

CSLL. PIS. COFINS. LANÇAMENTOS COM BASE NO MESMO FATO E MATÉRIA TRIBUTÁVEL. O decidido em relação ao IRPJ estende-se aos lançamentos de CSLL, PIS e Cofins, vez que formalizados com base nos mesmos elementos de prova e se referir à mesma matéria tributável.

Irresignados com o teor da decisão de piso, o devedor principal apresentou recurso voluntário às fls. 3.736/3.777 e o solidário às fls. 3.778/3.789. Reiteram os argumentos invocados na defesa, questionam a interpretação da DRJ quanto à ausência de conduta dolosa e pedem provimento aos recursos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli

Os recursos voluntários interpostos pelo devedor principal e responsável solidário atendem os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual deles conheço e passo a apreciá-los.

Nulidade

Do ponto de vista do processo administrativo fiscal federal, o Decreto nº 70.235/72 indica os casos de nulidade nos artigos 10º e 59, *in verbis*:

“Artigo 10 - O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula”.

“Artigo 59 - São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa”.

Não verifico, nesse caso concreto, violação a nenhum dos dispositivos em questão, razão pela qual não há que se falar em nulidade formal.

Também não vislumbro nenhuma hipótese de nulidade material. Isso porque os Autos de Infração ora em debate foram emitidos com observância de seus requisitos essenciais, em cumprimento ao que dispõe o artigo 142 do Código Tributário Nacional, *verbis*.

“Artigo 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

Tal como determinado nesse dispositivo, os lançamentos têm como motivação o relato constante do TVF, além das diligências e documentos colhidos durante todo o detalhado trabalho fiscal. E todos esses elementos demonstram que a autoridade fiscal autuante, no exercício legítimo de sua função, se deparou com uma tributação por sujeito passivo equivocado.

Nesses termos, entendeu o fisco que as receitas de prestação de serviços em geral (essencialmente de intermediação financeira prestada no bojo de contratos de correspondentes) deveriam ter sido tributadas pela Recorrente, por ser esta a verdadeira empresa titular (ou seja, o correto sujeito passivo da obrigação tributária), e não pela empresa ligada JM SETE, que figurou na operação apenas para propiciar uma vantagem tributária ilícita, afinal se valeu do lucro presumido (e não do lucro real, como a Recorrente).

Ao contrário do que quer fazer crer a contribuinte, a fiscalização não desconsiderou a personalidade jurídica da JM SETE, muito menos se valeu de tributação por presunção simples. Pelo contrário, a partir de provas diretas (e não por presunções), representadas essencialmente pelos contratos que embasaram tais pagamentos, o fisco buscou identificar o sujeito passivo correto, exigindo dele o tributo que entendeu ser devido.

Vale dizer, os Autos de infração estão fundamentados na omissão de receitas de intermediação de negócios, tendo em vista que a prestação dos serviços teria sido firmada e efetuada pela contribuinte, mas equivocadamente contabilizada e tributada por empresa distinta e sujeita ao método de tributação menos oneroso.

Essa constatação foi exposta de forma clara também no Auto de Infração (fls. 2.012). Veja:

Motivação

A Santa Paulina Strasbourg transferiu parte da receita operacional para JM SETE ADMINISTRADORA DE BENS LTDA, que a declarou como sua. A Santa Paulina apura o Irlpj e a CslI pelo lucro real. Como a JM Sete apura o IRPJ pela sistemática do lucro presumido e os custos e despesas correspondentes às receitas transferidas foram todos incorridos pela fiscalizada, o Irlpj, a CslI, o PIS e a Cofins das receitas transferidas foram indevidamente reduzidos. Com o lucro presumido, há uma presunção de custos e despesas correspondente a 68% da receita auferida (pois a presunção de lucro é de 32%) para o cálculo do Irlpj e da CslI, mas a JM Sete praticamente não tinha custos e despesas, que eram pagos na sua quase totalidade pela Santa Paulina. Assim, se fossem calculados como acréscimo de receita da fiscalizada estariam sujeitos em 100% das alíquotas dos tributos sonegados. Para o PIS e a Cofins, as alíquotas são maiores no regime não cumulativo, aplicado no lucro real, do que no regime cumulativo, do lucro presumido.

Como se percebe, o fisco pugna, na verdade, pela superação da escrituração efetuada pelas partes, exigindo que a tributação seja compatível com a substância dos atos praticados, os quais demonstram que a Recorrente possui relação pessoal e direta com o fato gerador, sendo ela o verdadeiro sujeito passivo.

Como bem observado pela DRJ, a autoridade autuante não considera inexistir a empresa JM SETE, sendo desnecessária a sua baixa do CNPJ. No caso, repita-se, não intentou a fiscalização desconstituir uma pessoa jurídica, mas buscou demonstrar não ser ela a titular das receitas.

Já os apontamentos relativos ao compartilhamento de endereço, identidade de sócio, ausência de empregados próprios e a manutenção de todas as despesas relativas à prestação dos serviços na contabilidade da Recorrente (que repassou somente as receitas à empresa JM SETE), estes foram inseridos na peça acusatória, na verdade, como indícios adicionais, na tentativa de comprovar que os referidos serviços sequer teriam sido prestados pela JM SETE, mas sim pela Recorrente.

Ademais, no que diz respeito ao pedido subsidiário quanto à necessidade de recompor o lucro em razão das glosas realizadas nas despesas, a meu ver trata-se de pleito estranho à lide, razão pela qual dispensa maiores considerações.

Nesse contexto, entendo que a constituição do crédito tributário ora em debate não apresenta nenhum vício formal ou material, uma vez que a fiscalização realizou as diligências que julgou necessárias, apresentou os elementos de prova acerca da infração que apurou e expôs os motivos de fato e de direito da autuação de forma clara, explícita e congruente.

Não se vislumbra dos autos nenhum prejuízo ao contribuinte, que notoriamente compreendeu a imputação que lhe foi imposta, demonstrou pleno conhecimento da lide e pôde exercer seu direito ao contraditório de forma plena.

Quanto ao fundamento legal, entendo correta a indicação do artigo 288, dispositivo este que é claro ao prescrever que *"verificada a omissão de receita, a autoridade determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão."*

Afasto, portanto, os vícios de nulidade apontados.

Da omissão de receitas

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 determinados serviços.

Como apurado pela fiscalização, e ratificado pela decisão de piso, a Recorrente celebrou contratos de intermediação de financiamentos na qualidade de correspondente bancário, instalação e reparação de acessórios em couro e de despachantes, todos firmados em seu próprio nome (fls. 957/971 e 981/1.286), tendo cedido por atos particulares a remuneração desses serviços para a empresa JM SETE.

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, antes de tudo, em verificar se, do ponto de vista jurídico, a Recorrente poderia ou não ter alocado as receitas da prestação desses serviços para outra empresa.

As receitas consideradas omitidas correspondem principalmente às comissões incidentes sobre a intermediação de financiamentos de veículos diretamente relacionados aos contratos de correspondente firmados entre a Recorrente e determinadas 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.

A norma regulamentadora, portanto, 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.

Nesse caso concreto, a Recorrente nunca alegou e não logrou êxito em comprovar a eventual celebração de contrato de substabelecimento com os referidos Bancos contratantes, o que significa dizer que a exigência em questão não foi cumprida.

Ocorre, porém, que 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. A solenidade requerida pelo artigo 7º da Resolução integra a própria substância do ato¹.

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.

Isso porque 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 financeira 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.

A exigência de vinculação direta do capital social da concessionária para a liberação dos financiamentos, conforme previstos nos contratos e normas, ademais, é outro fator que sustenta que a relação jurídica sempre se deu com a Recorrente, e não com a JM SETE. O mesmo racional se aplica à tentativa de cessão dos contratos de despachantes e reparo em couro, os quais também sempre competiram à Recorrente.

Outro fato que chama atenção é o de que a receita “repassada” para a JM SETE, conforme constatado pela autoridade autuante, sequer foi “acompanhada” dos dispêndios para auferi-la, *posto que a empresa funciona no mesmo endereço da fiscalizada, utiliza as mesmas instalações físicas e estrutura, inclusive de pessoal pois não funcionaria com um único empregado*.

O princípio da competência, todavia, pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e despesas correlatas, o que assegura mais ainda a convicção de que as receitas definitivamente deveriam ter sido escrituradas e tributadas pela Recorrente.

E nem se diga que a contabilidade da JM SETE constitui prova absoluta capaz de afastar a pretensão fiscal. A contabilidade em questão apenas atesta que as receitas que deveriam ter sido escrituradas e tributadas pela Recorrente foram, na verdade, escrituradas

¹ Segundo o artigo 167, IV, do Código Civil, é nulo o negócio jurídico quando não revestir a forma prescrita em lei.

por outra empresa ligada que se valeu de tributação mais benéfica. Nada diz, no entanto, sobre a sua causa e efetivo titular.

Por bem enfrentar a controvérsia, trago à baila o seguinte trecho da decisão recorrida, do qual também acolho como razões de decidir:

*Diante dos diversos documentos trazidos aos autos, comprova-se que tanto as receitas foram auferidas pela SANTA PAULINA, que foi necessário introduzir no contrato uma **cessão de direito de remuneração**, para que o pagamento correspondente fosse feito a JM SETE. Entretanto, o direito à remuneração original sempre foi da SANTA PAULINA, que intermediou as operações financeiras, providenciou a contratação dos prestadores de serviços, efetuou o pagamento pelos serviços prestados, e somente repassou ou cedeu seu direito à remuneração à JM SETE.*

Por óbvio, não há como transferir o que não se possui. Portanto, o direito fora adquirido pela empresa Santa Paulina, considerando-se realizada a receita, dando causa ao fato gerador do IRPJ e demais tributos.

Cumpra esclarecer que a receita é considerada realizada ou auferida no momento em que há a venda de bens e direitos da entidade (entendida a palavra "bem" em sentido amplo, incluindo toda sorte de mercadorias, produtos e serviços). Nessa ocasião, considera-se ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, sendo, então, definidos os elementos componentes da referida obrigação.

A Resolução nº 774, de 1994, do Conselho Federal de Contabilidade, ao discorrer sobre o princípio da competência, diz:

§ 3º As receitas consideram-se realizadas:

I - nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à entidade, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

Assim, na caracterização de receita, há uma relação direta entre os bens e serviços da entidade e terceiros com os quais entra em relação externa a ela própria. A empresa, em sua relação com o mundo exterior, oferece estes bens e serviços e, uma vez aceita essa oferta por terceiros, é remunerada.

No presente caso, quando houve a prestação do serviço, auferida fora a receita, dando ensejo à tributação sobre ela incidente. [...]

Nos autos, o Fisco não nega a existência da empresa JM SETE. A questão posta relaciona-se, na verdade, à titularidade das receitas auferidas, amplamente comprovada pela fiscalização.

Mesmo os serviços sendo contratados com a empresa SANTA PAULINA, quem os escritura é a empresa JM SETE, gerando valores a pagar à Fazenda Pública muito inferiores aos

efetivamente devidos, caso corretamente tributados na sistemática do Lucro Real.

Nesse sentido, restou comprovado que foi a Recorrente quem assumiu o ônus dos contratos firmados com as fontes pagadoras, bem como que foi ela a empresa que detinha a capacidade operacional para atender os compromissos contratuais assumidos.

Diante do conjunto probatório trazido aos autos, resta patente que a Recorrente possui relação pessoal e direta com a situação que constituiu o fato gerador, sendo a verdadeira titular das remunerações transferidas por meio de instrumentos inválidos e ineficazes. Correta, contudo, a caracterização de omissão de receitas.

Do abatimento dos tributos recolhidos pelas empresas interpostas

A Recorrente alega que a fiscalização deveria ter abatido/deduzido, da exigência lançada, o valor dos tributos recolhidos pela JM SETE sobre as receitas consideradas omitidas.

Já a decisão de primeiro grau aduz que esse pedido não é possível por falta de previsão legal, cabendo à empresa JM SETE ingressar com pedido de restituição ou compensação para reaver tais montantes.

De plano, informo que tenho percebido que esse abatimento pleiteado pela Recorrente constitui prática inerente à metodologia de cálculo que vem sendo adotada em algumas autuações ligadas ao tema de planejamento fiscal considerado ilícito, mas não a todas.

Parece, e a discussão que ora se trata confirma isso, que há uma divergência de interpretação sobre o direito ou não ao abatimento dos tributos pagos em operações consideradas simuladas ou qualificadas com erro não só na jurisprudência, mas também entre os auditores alocados à fiscalização.

A dúvida que existe, na verdade, é a seguinte: ao re-qualificar os fatos – o que, nesse caso concreto, gerou a constatação de erro de sujeição passiva –, os tributos já recolhidos na operação, ainda que em nome do "laranja" ou de pessoa diversa da empresa autuada, devem ser levados em conta para fins de apuração do montante passível de cobrança ou constituem pagamento indevido ou a maior, cuja única via para recuperação seria a restituição/compensação?

Segundo penso, havendo o re-enquadramento jurídico do negócio aparente praticado, isto é, reconhecido que a tributação deveria recair sobre outra pessoa ou de outra maneira, deve-se, por decorrência lógica, também re-qualificar os tributos pagos sob o manto daquele negócio aparente.

A partir do momento em que o próprio fisco descortina dada operação caracterizada simulada ou equivocada, é mister aferir qual foi a economia tributária obtida de fato, assim entendida como a diferença entre o montante dos tributos considerados devidos na operação dissimulada e o montante dos tributos que foram pagos a menor na operação considerada equivocada ou simulada.

O que buscamos demonstrar é que, nessas hipóteses de re-qualificação jurídica de algum dos aspectos da regra matriz de incidência, no caso o aspecto pessoal, o

limite para a cobrança é a economia tida por ilícita, e nada mais. É, portanto, a diferença *do que deixou de ser recolhido e o que de fato foi recolhido*, no contexto do planejamento tributário questionado, o valor máximo passível de exigência em autuações assim formuladas.

Esse direito ao abatimento do que foi pago na operação desconsiderada (ou re-qualificada), ressalte-se, não deve ser confundido com o instituto da compensação em seu sentido técnico.

A compensação, como se sabe, pressupõe a liquidação de determinado débito (vencido ou vincendo) com crédito líquido e certo decorrente de pagamento a maior ou indevido. Já o aproveitamento dos tributos recolhidos no bojo de uma relação re-qualificada, isto é, o "abatimento", este é inerente à metodologia de apuração tributária de ofício (*quantum debeatur*) que deve ser compatível com a valoração jurídica que foi conferida.

Sobre o tema, transcrevo a seguinte passagem do voto condutor, do I. Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Acórdão nº1102-00.659):

Assim, na esteira também dos precedentes citados pela recorrente, entendo que, ao se restabelecer a verdade dos fatos, deve-se fazê-lo de modo integral, permitindo a compensação de tributos comprovadamente recolhidos, e que não precisariam sê-lo, de sorte que a exigência da submissão desta compensação à apresentação de DCOMP por parte da recorrente, como pontuou a decisão recorrida, não se justifica em casos como este. Do mesmo modo, as eventuais imprecisões ou desencontros quanto aos períodos de apuração constantes nas DIRF e DCTF, frente aos comprovantes DARF de pagamento, ainda que com incorreção no código do tributo, não constituem óbice à compensação do imposto (...)

Nesse caso concreto, a fiscalização sustenta que a operação foi estruturada de forma fraudulenta apenas para recolher menos tributos aos cofres públicos. Ao assim conduzir a autuação, a fiscalização admite que o ilícito está limitado ao montante que deixou de ser pago pelas partes como um todo, isto é, a economia tributada gerada. É justamente para o lançamento permanecer fiel à sua causa jurídica que o abatimento constitui direito do contribuinte.

Ora, ao mesmo tempo em que planejamentos tributários abusivos devem ser combatidos, também deve-se combater uma tributação formalizada em excesso.

A não dedução dos tributos já recolhidos na operação questionada por ocasião da quantificação da exigência, além de caracterizar conduta contraditória com a tese acusatória, viola o princípio da moralidade administrativa e, ainda, caracteriza enriquecimento sem causa da Fazenda.

No âmbito do CARF, ressalte-se que há precedentes da 1ª Seção do CARF, tanto nas Câmaras baixas, assim como na Câmara Superior de Recursos Fiscais. Veja-se:

IMPOSTO PAGO PELA PESSOA FÍSICA. REQUALIFICAÇÃO. Requalificada juridicamente, por abusiva, a operação de alienação das ações da BM&F pela contribuinte a seu sócio majoritário S.A., deve-se requalificar também o imposto de renda efetivamente pago pela pessoa física do sócio naquela operação. (Acórdão nº 1201-001.359. Sessão de 04/02/2016.)

MULTA QUALIFICADA. NECESSIDADE DA RECONSTITUIÇÃO DE EFEITOS VERDADEIROS. Comprovado o artificialismo na terceirização de serviços a empresas controladas, cujo objetivo foi reduzir a carga tributária da recorrente mediante tributação de relevante parcela de seu resultado pelo lucro presumido nas prestadoras de serviços, correto o procedimento de desconsiderar as despesas correspondentes. Todavia, se ao engendrar as operações artificiais, a empresa que pretensamente prestou os serviços sofreu tributação, ainda que de tributos diversos, há de se recompor a verdade material, compensando-se todos os tributos já recolhidos. (Acórdão nº 1102-000.820).

APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. Devem ser aproveitados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica cuja receita foi imputada à pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício. (Acórdão nº 9202-002.451. Sessão de 23/11/2012).

APROVEITAMENTO PELA PESSOA JURÍDICA DO IMPOSTO PAGO PELA PESSOA FÍSICA NA REQUALIFICAÇÃO DOS FATOS Considerando que a fiscalização requalificou uma operação, deslocando o ganho de capital do sócio pessoa física, em função do qual havia recolhido o imposto, para a pessoa jurídica, deve-se tomar em conta os valores pagos por aquele, enquanto responsável solidário, na determinação do montante então apurado a título de IRPJ, não se estando diante de uma compensação, a qual naturalmente deveria seguir os ritos legais previstos para a espécie. (Acórdão nº 9101-002.609. Sessão de 15/03/2017).

Em consonância com a jurisprudência acima referida, entendo que os valores dos tributos (IRPJ e Reflexos) pagos pela empresa JM SETE sobre as receitas consideradas omitidas nos presentes lançamentos, devem ser abatidos dos tributos (IRPJ e Reflexos) ora exigidos.

Da multa qualificada de 150%

A aplicação da multa qualificada de 150% foi assim motivada no TVF:

O fato do contribuinte transferir parte da receita auferida para outra empresa no intuito de reduzir tributos, caracteriza a intenção dolosa de sonegação mediante fraude, configurando, assim, a vontade conscientemente dirigida com o fim de obter o resultado.

Da leitura do relatório fiscal, verifica-se, de plano, que a multa qualificada de 150% foi aplicada sem explicitação das suas razões concretas motivadoras, notadamente no que diz respeito à figura do dolo.

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.

Somente essa segunda hipótese, normalmente identificada 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, é que dá azo à aplicação dos artigos art. 71 a 73 da Lei 4.502/64, os quais corretamente repudiam as situações de sonegação, fraude ou conluio.

Com efeito, o ilícito tributário pode compreender apenas um ou dois elementos: **(i)** o 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). Não se pode, portanto, jamais colocar na mesma vala a ocorrência de um ilícito com a intenção em praticá-lo. São coisas distintas.

Nesse sentido 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.

Os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, citados genericamente como base legal da multa qualificada – ao trazer a conduta típica denominada de fraude, sonegação ou conluio - têm como pressuposto a inequívoca constatação de dolo.

A sonegação, fraude ou conluio não se presumem, devendo ser cabalmente comprovadas 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.

A multa qualificada, aliás, costuma ser afastada em razão da ausência de comprovação dos elementos do dolo. Veja-se a ementa do seguinte julgado da CSRF:

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”. Vale dizer, 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).*

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 conscientemente 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 empresa ligada JM SETE e foram devidamente informados ao fisco. A Recorrente atendeu todas as intimações no prazo e cooperou durante todo o procedimento de fiscalização. Foi, aliás, a partir da contabilidade entregue e demais documentos colhidos 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. Entendeu, embora de forma equivocada, que os “arranjos contratuais” que celebrou permitiriam assim proceder.

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 uma *prática equivocada* ou mero *erro de proibição* causado por uma interpretação errônea acerca dos limites do planejamento tributário lícito.

Não custa repetir que foi a partir das informações colhidas da Recorrente que a fiscalização tomou conhecimento dos fatos e lançou os tributos que considerou devidos.

Não há dúvidas de que o contribuinte buscou, por meio da alocação das receitas consideradas omitidas, obter economia tributária, mas daí a se afirmar que restaria caracterizada sonegação, fraude ou conluio, com a devida vênia, existe um abismo.

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

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 reprimir 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).

Na linha desses precedentes jurisprudenciais, afasto a aplicação da multa isolada.

Da responsabilidade atribuída ao sócio

A motivação para enquadramento do sócio como responsável solidário no TVF foi ainda mais singela. Veja-se:

Houve responsabilização solidária passiva do sócio administrador relativamente aos créditos tributários lançados neste processo, com base no art. 135 do CTN.

O artigo 135 do CTN dispõe que:

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 acima transcrito – base legal invocada pela fiscalização para imputar a responsabilidade solidária -, percebe-se que a responsabilização ali referida 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, 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, 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.

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:

[...] 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, 1ªSeção, 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 sócio, 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. [...]

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. (STF. RE 562.276. Plenário, 03/11/2010)

A partir dessas decisões dos Tribunais Superiores, nota-se que a responsabilização pessoal depende de comprovação de que a pessoa, a partir de ato doloso, praticou conduta tendente a impedir artificialmente a ocorrência do fato gerador.

O ordenamento jurídico não admite a responsabilização solidária por presunção simples. É o que se observa de recentes acórdãos do CARF, conforme atestam as ementas a seguir expostas:

“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 solidariedade passiva 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 das provas produzida, bem como a devida compreensão das razões de direito que nortearam a imputação.

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 mencionado.

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

Fazendo um certo esforço, é possível extrair que o Recorrente poderia ter sido responsabilizado pelo fato dele ser sócio da empresa autuada, como se fosse possível esta confusão de pessoas.

Ora, não é porque o Recorrente solidário é sócio que ele participou dolosamente de operação fraudulenta. A mera qualificação jurídica de sócio 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 STF² 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 descon sideração 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.

² STF. RE 562.276. Plenário, 03/11/2010.

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; 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 DAR PARCIAL PROVIMENTO AOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS, para que: (i) seja afastada a responsabilidade solidária da pessoa física; (ii) os valores recolhidos de IRPJ e Reflexos pela JM SETE, incidentes sobre as receitas consideradas omitidas nos presentes lançamentos, sejam abatidos dos valores de IRPJ e Reflexos ora exigidos; (iii) a multa qualificada seja reduzida de 150% para 75%; e (iv) a multa isolada seja afastada.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Redator designado.

Peço vênica 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