



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

Processo n° 16095.000723/2010-17
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1302-001.325 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de março de 2014
Matéria PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Recorrentes PANDURATA ALIMENTOS LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

DESPESAS INDEDUTÍVEIS. PAGAMENTOS SEM CAUSA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO

Consolida-se administrativamente a matéria que não tenha sido expressamente impugnada, operando-se em relação a ela a preclusão processual, mormente quando verificada a anuência da contribuinte com a infração, face o pagamento implementado.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO

O julgador não pode alterar critério jurídico do lançamento para aperfeiçoá-lo à sua tese.

SIMULAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA

A celebração de negócios jurídicos que estejam em pleno acordo com a legislação em vigor, não havendo razões legais para desconsiderá-los ou desqualificá-los. e, ademais, tendo as partes efetivamente desejado todos os efeitos jurídicos que pudessem advir de tais atos por elas perpetrados, não há que se falar em simulação e/ou fraude.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: a) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso de ofício nos termos do voto do Relator, vencido o Conselheiro Waldir Rocha; b) pelo voto de qualidade, em dar provimento ao recurso voluntário nos termos do voto do Redator Designado vencidos os Conselheiros Waldir Rocha, Guilherme Pollastri e Eduardo de Andrade. O Conselheiro Márcio Rodrigo Frizzo apresentou declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior – Presidente

(assinado digitalmente)

Guilherme Pollastri Gomes da Silva – Relator

(assinado digitalmente)

Helio Eduardo de Paiva Araújo – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Veiga Rocha, Marcio Rodrigo Frizzo, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Eduardo de Andrade, Helio Eduardo de Paiva Araujo e Alberto Pinto Souza Junior.

Relatório

Trata-se de Autos de Infrações relativos ao IRPJ, IRRF e CSLL, no valor total de R\$ 126.475.682,22, incluindo multa de ofício de 75% e de 150% e juros de mora, em razão de:

- (i) glosa de custos ou despesas operacionais não comprovadas (ano-calendário 2005, 2006, 2007 e 2008) IRPJ (150%) e CSLL (150%);
- (ii) pagamentos sem causa (ano-calendário 2005) IRPJ (150%), CSLL e IRRF (150%); e
- (iii) despesas indedutíveis (ano-calendário 2005), tendo sido exigidos o tributo e a contribuição mediante a sistemática do Lucro Real Anual. IRPJ (75%) e CSLL (75%).

As infrações discriminadas no Termo de Verificação e Constatação Fiscal, podem ser assim resumidas:

DA GLOSA DE DESPESAS

Foram glosadas na contabilidade da Contribuinte por irregularidades as seguintes contas:

Nº da Conta	Descrição
35.214.000	CONSERVAÇÃO DE MAQS.APARS.EOUIPS.IND
35.241.000	PLANO DE INVESTIMENTOS
35.245.000	MATERIAIS DE CONSUMO – OUTROS
35.414.000	COMISSÕES PESSOA JURÍDICA – ASSESSORIA
35.426.000	FRETES E CARRETOS – DEVOLUÇÕES
35.427.000	FRETES E CARRETOS – REENTREGA
35.553.000	AÇÕES PROMOCIONAIS VAREJO DIRETO NATAL
35.565.000	VEICULAÇÃO OUT DOORS
35.575.000	MARCAS E DIREITOS
35.591.000	MATERIAIS DE MERCHANDISING

DA FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS:

Não foram apresentados os documentos originais que dariam suporte as seguintes despesas:

35214000	CONS/VEÍCULOS/BENS/INSTAL/APAR/EQPTO/ADM	R\$ 44.840,71
35426000	- FRETES E CARRETOS – DEVOLUÇÕES	R\$ 4.085,41
25427000	- FRETES E CARRETOS – REENTREGAS	R\$ 1.745,32
35553000	- AÇÕES PROMOCIONAIS VAREJO DIRETO NATAL	R\$ 289.128,01
35565000	- VEICULAÇÃO OUT DOORS	R\$ 119.786,73
35575000	- MARCAS E DIREITOS VAREJO DIRETO NATAL	R\$ 4.770,00
35241000	- PLANO DE INVESTIMENTOS	R\$ 685.000,00
Total		R\$ 1.149.356,18

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/09/2014 por HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO, Assinado digitalmente em 02/10/2014 por GUILHERME POLLASTRI GOMES DA SILVA, Assinado digitalmente em 26/09/2014 por MARCIO RODRIGO FRIZZO, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 23/09/2014 por HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO

Impresso em 29/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Foi glosada a Conta 35.241.000, referente à prestação de serviço da empresa Grossmann Consultores Ltda por ter a Contribuinte informado em 03/11/2010 em que não possuía relatório de prestação de serviços.

LANÇAMENTO EM DUPLICIDADE

A fiscalização glosou ainda lançamentos em duplicidade, nas seguintes contas contábeis:

35214000 - CONS/VEÍCULOS/BENS/INSTAL/APAR/ EQPTO/ADM.....	R\$ 116.986,73
35245000 - MATERIAIS DE CONSUMO – OUTROS.....	R\$ 16.925,00
35591000 - MATERIAIS DE MERCHANDISING.....	R\$ 8.052,00
Total	R\$ 141.963,73

PAGAMENTO SEM CAUSA

Intimado a apresentar os Contratos de Prestação de Serviços com a empresa CONSAT CONSULTORIA E AUDITORIA LTDA, Notas Fiscais de Serviços e comprovante de pagamento, o Contribuinte entregou 3 contratos de prestação de serviços, 11 notas fiscais e TED.

DA COMPROVAÇÃO DAS DESPESAS

Após análise da documentação a fiscalização concluiu que os serviços contratados não foram realizados e que os contratos simplesmente acobertaram os pagamentos efetuados dissimulando um serviço que não ocorreu. Tais pagamentos foram então considerados sem causa, nos termos dos artigos 249, inciso I, 299, 300 e 304, do RIR/99 e indedutíveis para fins de apuração do lucro real.

DA CONTA 35414.000

Analisando as despesas contabilizadas na conta nº 35414.000, referente a comissões de Pessoa Jurídica com a PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL, foi constatado que as partes envolvidas eram pessoas vinculadas e as operações consideradas dissimuladas (apenas no papel), visando, intencionalmente, à redução da carga tributária da PANDURATA ALIMENTOS LTDA.

Entendeu a fiscalização que a engenharia fiscal visou exclusivamente a redução da carga tributária, já que o Grupo Bauducco é formado pela empresa controladora PANDURATA PARTICIPAÇÕES S/A, que detém 99,99% das cotas das Controladas, PANDURATA ALIMENTOS E PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL, pertencendo os outros 0,01% à empresa BEDECE COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES Ltda todos da mesma família, estando o controle do grupo concentrado nos Srs. LUIGI BAUDUCCO, CARLA MARIA BONGIOANNI BAUDUCCO e MASSIMO BAUDUCCO.

Restou claro a simulação, segundo a fiscalização, uma vez que a citada conta gerou despesas da ordem de R\$ 35.327.507,79 em 2005, R\$ 38.886.654,27 em 2006, R\$ 45.039.319,29 em 2007 e R\$ 45.427.879,54 em 2008.

Que houve uma série de artifícios para reduzir os tributos da PANDURATA ALIMENTOS, tendo o grupo Bauducco, criado a empresa, PANDURATA ASSESSORIA

COMERCIAL Ltda, exclusivamente para emitir notas fiscais, apresentar declarações e efetuar recolhimentos de impostos, sem existir de fato, ou seja, a mesma fora criada apenas "no papel".

Ressaltou ainda que a PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL emite notas, exclusivamente para a PANDURATA ALIMENTOS, com as descrições de serviços genéricos e que os recursos pagos a Pandurata Assessoria Comercial retornaram para a Pandurata Alimentos sob a forma de empréstimos.

Que, para que as despesas e os efeitos dos lançamentos não repercutissem no fluxo de caixa da empresa, os recursos pagos retornavam via contrato de mútuo e as contas do passivo eram baixadas via cessão de créditos da PANDURATA ASSESSORIA para a PANDURATA PARTICIPAÇÕES.

DA SEDE DA PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL E DEPOIMENTOS DOS EMPREGADOS

A fiscalização verificou ainda que a PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL, não estava sediada no domicílio tributário indicado e que os empregados ouvidos declararam que apesar das transferências de uma empresa para outra, não houve rescisão dos contratos de trabalho e continuaram efetuando as mesmas tarefas, no mesmo local.

DAS NOTAS FISCAIS

As notas que deram suporte as despesas de comissões, indicam que a PANDURATA COMERCIAL emitia notas exclusivamente para a PANDURATA ALIMENTOS e as descrições de serviços eram sempre genéricas e o endereço inexistente.

Concluiu assim que, com a produção dos contratos de prestação de serviço, de mútuos e de cessão de créditos, o grupo Balducco mascarou o fato gerador do imposto, diminuindo o lucro da PANDURATA ALIMENTOS LTDA., quase que integralmente, ao realizar pagamentos sem causa para a PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL LTDA..

DA CONTABILIZAÇÃO DA DESPESA

Constatou a fiscalização, que a Pandurata Alimentos escriturou a despesa com prestação de serviço da Pandurata Assessoria Comercial, porém, os lançamentos demonstram que outras contas foram utilizadas para viabilizar a redução do lucro tributável da Pandurata Alimentos sem gerar impacto no fluxo de caixa da empresa. A despesa ora é paga pela Pandurata Alimentos ora é contabilizada nas contas de Passivo: Comissões a Pagar Pandurata Assessoria ou Contas a Pagar Pandurata Assessoria.

Para que os efeitos dos lançamentos não repercutissem no fluxo de caixa da empresa, esta criou mecanismo para que os recursos pagos retornassem via contrato de mútuo e as contas do passivo fossem baixadas via cessão de créditos da Pandurata Assessoria para a Pandurata Participações, sem que esta aumente sua participação no capital da Pandurata Alimentos baixando os saldos das contas do passivo.

Diante dos fatos apurados, a fiscalização concluiu que foram engendrados documentos, contratos e operações com vista a obter o fim, caracterizando abuso de forma, tendo os sócios burlado a legislação tributária mascarando o faturamento para se manter no lucro presumido, sem extrapolar o limite estabelecido.

DO CONTRATO DE MUTUO E DA CESSÃO DE CRÉDITOS

Com os contratos de prestação de serviço, contrato de mútuo e contrato de cessão de créditos o grupo econômico mascara o fato gerador da PANDURATA ALIMENTOS LTDA, fazendo com que o lucro desta seja diminuído quase que integralmente, enquanto que a PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL LTDA sofre o encargo do IRPJ e da CSLL de forma presumida.

DO "BALANÇO COMBINADO"

A Contribuinte apresentou documento intitulado Demonstrações Financeiras Combinadas em 31 de dezembro de 2004 e 2005 e parecer dos auditores independentes, elaborado pela auditoria Price Waterhouse Coopers que demonstra as demonstrações financeiras das empresas Pandurata Alimentos e da Pandurata Assessoria Comercial em conjunto com propósito de "apresentar juntamente os negócios dessas empresas e permitir adequada comparabilidade, considerando a natureza das suas transações." (item 3a do documento)

De acordo com as notas explicativas das empresas as demonstrações financeiras da controlada (PANDURATA PARTICIPAÇÕES) não foram consolidadas em razão da imaterialidade das suas operações no ano de 2005.

Informaram ainda que das demonstrações foram eliminados os saldos de ativos e passivos e as receitas e despesas decorrente de operações entre a PANDURATA ALIMENTOS e PANDURATA ASSESSORIA.

Segundo a fiscalização este documento demonstra, que embora a Pandurata Alimentos tenha sido "desmembrada" (área comercial) no papel, na verdade, continua operacionalizando como se fosse uma empresa única.

Concluiu a fiscalização assim pela indedutibilidade destas despesas, por não se encaixarem nas condições previstas no art. 299 do RIR/99. Considerou ainda que a operação explicitou a falta de propósito negocial, uma vez que restou comprovado que as operações objetivaram unicamente a redução da carga tributária.

Que de acordo com a doutrina e jurisprudência administrativas, as operações configuraram que houve simulação, dissimulação e conluio.

Diante disto a fiscalização apurou a diferença dos valores declarados em DCTF pelas empresas PANDURATA ALIMENTOS Ltda. e PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL, onde ficou demonstrada a evasão de imposto, na ordem de R\$ 25.663.504,52, entre os anos de 2005 a 2008, como reflexo das operações desconsideradas.

Caracterizado o evidente intuito de fraude, foi aplicada a multa qualificada e elaborada Representação Fiscal para fins penais.

PAGAMENTO SEM CAUSA - Prestação de Serviço da CONSAT

Não comprovada a causa do serviço prestado a despesa foi considerada indedutível para fins de apuração do lucro real sem prejuízo da incidência do IRRF à alíquota de trinta e cinco por cento, reflexo do pagamento sem causa, conforme disposto no art 674 do Decreto nº 3000/99 RIR/99 e art. 61 da Lei 8.981/1995.

DESPESAS INDEDUTÍVEIS

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 537082036 por HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO, Assinado digitalmente em 0

2/10/2014 por GUILHERME POLLASTRI GOMES DA SILVA, Assinado digitalmente em 26/09/2014 por MARCIO ROD

RIGO FRIZZO, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmen

te em 23/09/2014 por HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO

Impresso em 29/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Pela não apresentação de documentos e lançamentos identificados que foram escriturados em duplicidade. Arts. 247, 249, inciso I, 251 e parágrafo único, e 299 do RIR/99.

GLOSA DE DESPESAS - Prestação Serviços Pandurata Assessoria Comercial

Pela desconsideração de atos e negócios jurídicos praticados com finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador combinado com a glosa das referidas despesas indevidamente apropriadas. Arts. 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 299 e 300, do RIR/99. Código Tributário Nacional Lei 5.172 de 25/10/66 – Arts. 116 e 149 do Código Civil (Lei nº 10.406 de 10/01/2002 – Arts. 166, VI e.167).

Verificou-se, ainda, recolhimentos de estimativas de IRPJ e CSLL, informadas em DIPJ e declaradas em DCTF, a excessão do ano-calendário 2008 em que nada foi declarado.

Inconformada, com a autuação, a Interessada apresentou impugnação tempestiva, acompanhada dos documentos de fls. 4318/4502, alegando em síntese o seguinte:

que a parcela dos créditos tributários relativa às infrações "Pagamentos sem Causa" (IRPJ, CSLL e IRRF) e "Despesas Indedutíveis" (IRPJ e CSLL) seja extinta em razão de pagamento (doc. 04 - Darf de fls. 4386/4390).

que contrapõe-se, apenas, à glosa de "Despesas - Prestação de Serviços Pandurata Assessoria Comercial", e ao seu reflexo perante à CSLL, bem como à multa aplicada a esta infração, de 150%, dizendo serem as despesas absolutamente corretas e legítimas.

que a Pandurata Assessoria Comercial Ltda faz parte do Grupo Pandurata, mas seus serviços são totalmente distintos.

que foi feita uma reorganização no Grupo com estrita observância à lei e a Pandurata Assessoria reconheceu a totalidade das receitas auferidas com a prestação de serviços em favor da Impugnante, tendo recolhido todos os tributos devidos.

insurge-se contra a motivação da glosa das despesas, de não se revestirem dos atributos da normalidade e usualidade, em razão:

- (i) da ausência de propósito comercial e abuso de forma; e
- (ii) da dissimulação do negócio jurídico e conluio.

que não existe vedação legal à reorganização do Grupo para a constituição e atividade da Pandurata Assessoria Comercial Ltda., portanto a autoridade fiscal se valeu de mera presunção.

que a Celebração de Contrato de Prestação de Serviços de Assessoria Comercial assinado pelas empresas representam operações fundadas em interesses comerciais e operacionais das partes envolvidas.

que embora a fiscalização tenha entendido que houve simulação, os atos societários estão revestidos das formalidades legais e os negócios jurídicos celebrados

(contrato de prestação de serviços, contrato de mútuo e cessão de crédito) foram praticados com a estrita legalidade.

que todo o procedimento foi auditado por empresa de auditoria, sem qualquer ressalva, conforme demonstrações financeiras anexas, e formalizado perante os órgãos públicos correspondentes.

que não há comprovação de que os atos praticados foram realizados para encobrir, enganar ou impedir o conhecimento por parte do Fisco, uma vez que todos os atos foram praticados com transparência, publicidade, e formalizados nos livros contábeis que refletiram todos os passos adotados para o pagamento das despesas incorridas, servindo de base para o preenchimento das DIPJ's.

que a descaracterização da Pandurata Assessoria e a adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL das despesas pagas pelos correspondentes serviços somente seriam hipoteticamente acatáveis se: (i) os tributos apurados e recolhidos pela Pandurata Assessoria fossem também considerados como redutores do montante final do crédito tributário lançado; e (ii) o montante das despesas incorridas pela Pandurata Assessoria em suas atividades - não deduzido em razão de esta ser optante pelo Lucro Presumido – viesse a ser considerado como dedutível para a Impugnante.

que o erro na determinação da base tributável, importa na "nulidade" da exação.

que é incabível a retificação do lançamento ilíquido e incerto pelas Delegacias de Julgamento, consoante jurisprudência.

que não há previsão legal para a adição, na base de cálculo da CSLL, de despesas consideradas indedutíveis.

que só haverá simulação quando um ato representa vontade diferente da aparentemente manifestada, e simulação não se presume se prova.

que a operação gerou uma economia tributária lícita que não pode ensejar o agravamento da multa e a cobrança de juros de mora sobre a multa aplicada, também não se aplica por falta de previsão legal.

A 2ª Turma da DRJ em Campinas/SP, pelo Acórdão nº 05-33.021, considerou procedente em parte o lançamento, conforme a seguinte ementa:

DESPESAS INDEDUTÍVEIS. PAGAMENTOS SEM CAUSA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Consolida-se administrativamente a matéria que não tenha sido expressamente impugnada, operando-se em relação a ela a preclusão processual, mormente quando verificada a anuência da contribuinte com a infração, face o pagamento implementado.

LIMITE DA LIDE. RECONHECIMENTO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO DE PIS E COFINS. NÃO CABIMENTO.

O julgado limita-se à lide, ou seja, aos fatos perfeitamente descritos e identificados e devidamente enquadrados nos dispositivos legais que suportam a exação, não comportando a análise de matéria estranha à autuação.

NULIDADE.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

DESPESAS OPERACIONAIS NÃO COMPROVADAS. TRANSFERÊNCIA DE RECEITAS. EVASÃO FISCAL.

Legítima a glosa das despesas contabilizadas quando verificado que se destinou a transferência de receita para sociedade constituída apenas formalmente, com os mesmos sócios e representantes legais, que, sob a aparência de servir à prestação de serviços à autuada, tem o objetivo de evadir tributo, ao abrigo de regime de tributação mitigada (lucro presumido).

Diante da reclassificação dos fatos, admite-se a dedução, do montante devido, dos valores já recolhidos na modalidade do lucro presumido, sob pena de duplicidade de exigência.

MEIOS DE FISCALIZAÇÃO.

O Fisco não sofre qualquer restrição de investigação e, assim, quando sua prova não estiver estabelecida na legislação fiscal, pode realizá-la através de todos os meios lícitos admitidos em Direito, inclusive com base em presunção simples, desde que firmada com indícios veementes.

As presunções assumem vital importância quando se trata de produzir provas indiretas acerca de atos praticados mediante dolo, fraude, simulação, dissimulação e má-fé geral, tendo em vista que, nessas circunstâncias, o sujeito pratica o ilícito de forma a dificultar em demasia a produção de provas diretas da infração.

MULTA QUALIFICADA.

Se as provas carreadas aos autos pelo Fisco evidenciam a intenção dolosa de evitar a ocorrência do fato gerador, pela prática simulada de desviar receitas da tributação, cabe a aplicação da multa qualificada.

TAXA SELIC E MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício deve ser corrigida pela Taxa SELIC, eis que, inadimplida, assume natureza de obrigação principal.

INCONSTITUCIONALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do fisco.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA CSLL

Lavrado o Auto principal, devem também ser lavrados os Autos reflexos, nos termos do art. 142, parágrafo único do CTN, devendo estes seguir a mesma orientação decisória daquele do qual decorrem.

DESPESA OPERACIONAL NÃO COMPROVADA.

Se a despesa operacional não resta comprovada, o reflexo de sua glosa se sentirá na determinação do Lucro Líquido do período, afetando, indistintamente, tanto a determinação do lucro real, quanto da base de cálculo da CSLL, independentemente dos ajustes específicos, previstos na legislação correlata ao tributo e à contribuição.

A Turma entendeu que deveria ser deduzido do montante exigido da Contribuinte os valores de IRPJ e CSLL pagos na modalidade do lucro presumido pela empresa PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL LTDA deu provimento parcial a impugnação,

No mais, os lançamentos foram integralmente mantidos, ressaltando-se a inexistência de litígio sobre as infrações 001 e 002 do auto de infração do IRPJ (inclusive reflexos), pagas e não impugnadas.

Tendo a DRJ exonerado crédito tributário em valor superior ao limite de alçada, o Presidente da Turma recorreu de ofício tendo em vista o previsto no art. 34 do Decreto nº 70.235/1972, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/1997, e Portaria MF nº 3/2008.

Ciente da decisão em 11/04/2011, a Contribuinte apresentou recurso voluntário tempestivo onde alega em síntese o seguinte:

que a Turma Julgadora reconheceu erros de cálculo cometidos pela fiscalização, mas, ao invés de declarar nulos os lançamentos, retificou de ofício, promovendo alteração do critério jurídico dos lançamentos;

que a Turma Julgadora não tem competência para constituir crédito tributário. Por sua ótica, isso teria ocorrido ao ser admitido o abatimento, dos valores exigidos da PANDURATA ALIMENTOS, dos valores pagos pela Pandurata Assessoria e não motivou sua decisão, sendo ela nula;

que, a fiscalização incorreu em sérios erros de cálculo ao apurar os tributos, o que torna os autos carentes de liquidez e certeza e nulos de pleno direito, apesar da tentativa da DRJ de “retificar” o lançamento;

que a Turma Julgadora acolheu o entendimento da Fiscalização, no sentido de que as empresas operacionalizavam como se fossem uma só, tendo como consequência o abatimento dos tributos pagos pela PANDURATA ASSESSORIA, mas, contraditoriamente, impediu a dedução das despesas incorridas por aquela empresa. A recorrente pede, então, o reconhecimento da nulidade dos lançamentos, e a dedução das despesas incorridas pela PANDURATA ASSESSORIA no cálculo dos tributos que lhe são exigidos;

que dos valores pagos pela PANDURATA ASSESSORIA a título de IRPJ e CSLL, foram considerados pela decisão recorrida tão somente os valores pagos mediante DARF, mas não aqueles retidos pela fonte pagadora (no caso, a própria recorrente);

que na recomposição da base de cálculo da CSLL no ano-calendário 2005, a Fiscalização utilizou apenas R\$ 58.738.676,29, a título de saldo acumulado de base negativa, quando o valor correto corresponde ao montante de R\$ 64.461.826,50, informado na DIPJ;

que deve ser ajustada a apuração de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2008, diante do RTT (Regime Tributário de Transição), nos termos das Leis nº 11.638/2007 e 11.941/2009, o que, implicaria o cancelamento integral das autuações por iliquidez e incerteza. Em assim não sendo, que se admita, ao menos, a reforma parcial da decisão recorrida, para que sejam computados os ajustes decorrentes do RTT;

que não é possível atribuir à CSLL as mesmas regras de adições e exclusões previstas para o IRPJ quanto à dedutibilidade de despesas;

que não há previsão legal na legislação que regulamenta a CSLL para a adição, ao lucro líquido de qualquer despesa considerada indedutível;

que os atos praticados foram auditados e não são vedados por lei;

que a opção da PANDURATA ASSESSORIA pelo lucro presumido nunca poderia ser confundida com planejamento e evasão fiscal e suas operações proporcionaram economia tributária lícita, colaciona jurisprudência administrativa a seu favor;

que o parágrafo único do art. 116 do CTN seria a única norma que poderia ter sido aventada para a desconsideração de uma operação por dissimulação;

que não omitiu dados, informações ou procedimentos visando a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador e, portanto não há que se falar em simulação ou fraude em seus procedimentos e não pode prevalecer a multa de 150%; e

que não cabe a incidência da SELIC sobre a multa de ofício. Colaciona jurisprudência administrativa sobre a matéria.

A União apresentou contra-razões ao recurso voluntário assim sintetizado:

que os argumentos acerca de incorreta apuração da base de cálculo negativa da CSLL e sobre a correta apuração dos montantes devidos a título de IRPJ e CSLL conforme o RTT não foram apresentados quando da impugnação e à luz dos arts. 16 e 17 do Decreto nº 70.235/1972, não poderiam ser apreciados pelo CARF, em face da preclusão;

que a decisão da DRJ não promoveu qualquer alteração no critério jurídico do lançamento;

que a compensação não interfere nos elementos de incidência tributária e não provoca a nulidade do lançamento, nem mesmo caracteriza erro de cálculo;

que também não procede a alegação de iliquidez e incerteza do lançamento, visto que o crédito tributário constituído foi precisamente especificado, elidindo a alegação de que a DRJ teria constituído novos créditos tributários, exorbitando sua competência é absurda;

que a União discute os limites do direito de auto-organização negocial e a fiscalização constatou a existência de simulação e que a PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL foi constituída tão-somente no papel e nunca funcionou efetivamente;

que foi caracterizada a simulação realizada pelo grupo, ao criar uma empresa no papel para gerar despesas dedutíveis, tributando parte do lucro na sistemática presumida e, ao final, fazer os recursos retornarem à Pandurata Alimentos;

que a sede da PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL é em uma sala fechada, onde nunca foram realizadas atividades empresariais, sendo que seus empregados eram, anteriormente, funcionários da PANDURATA ALIMENTOS e declararam que continuaram a exercer suas atividades no mesmo local que antes;

que as notas fiscais emitidas pela PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL, eram emitidas exclusivamente para a PANDURATA ALIMENTOS;

que em relação ao contrato de prestação de serviços de assessoria comercial, são listadas diversas irregularidades (funcionários, relatórios de prestação de serviços, documentação de reembolso de despesas, contratos com clientes assinados diretamente pela PANDURATA ALIMENTOS, que a PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL não tem estrutura física ou empresarial para prestar qualquer tipo de serviço...);

que o “balanço combinado”, elaborado pela empresa de auditoria Price Waterhouse Coopers demonstra que “embora a PANDURATA ALIMENTOS tenha sido ‘desmembrada’ (área comercial) no papel, na verdade, continuam operacionalizando como se fosse empresa única”;

que as despesas com a prestação de serviços reduziram o resultado tributável da PANDURATA ALIMENTOS e os recursos pagos retornavam via contrato de mútuo e cessão de créditos não registrados e sem fixar juros remuneratórios, tendo como única finalidade diminuir o lucro da PANDURATA ALIMENTOS;

que o art. 116, parágrafo único, do CTN, não foi invocado pela fiscalização para desconsiderar os atos praticados pela recorrente. O lançamento se fez com base no art. 149, VII, do CTN, diante da ocorrência de práticas caracterizadas como dolo, fraude ou simulação;

que as despesas de comissões pagas à empresa PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL não podem ser consideradas dedutíveis, “*pois sequer houve a prestação do serviço contratado*”;

que as multas devem ser mantidas pois estão comprovadas nos autos a consciência e a vontade de praticar a conduta para atingir determinada finalidade;

que a dedução determinada pela DRJ é mero encontro de contas para evitar o *bis in idem*, não caracteriza alteração de critério jurídico do lançamento nem macula o lançamento de iliquidez ou incerteza;

que o pedido de dedução dos valores recolhidos a título de PIS e COFINS pela PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL é indevido, pois não houve análise nem lançamento dessas contribuições por parte do Fisco, não sendo possível afirmar se esses valores caracterizam indébito;

Processo nº 16095.000723/2010-17
Acórdão n.º 1302-001.325

S1-C3T2
Fl. 6.150

que as deduções da base de cálculo da CSLL devem observar as mesmas normas aplicadas à apuração da base de cálculo do IRPJ, com base na análise que faz do art. 13 da Lei nº 9.249/1995 c/c art. 47 da Lei nº 4.506/1964. Com isso, entende que a exigência da CSLL se apresenta válida e devidamente fundamentada e deve ser mantida;

que está correta e é legal a incidência de juros, calculados à taxa Selic, sobre a multa de ofício;

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Guilherme Pollastri Gomes da Silva

O recurso voluntário e do ofício preenchem os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70235/72, razão porque, deles conheço.

Quanto à admissibilidade do recurso de ofício, devo ressaltar que atende ao teor do art. 1º da Portaria MF nº 3, de 03/01/2008, visto que no caso em tela, ao somar os valores exonerados pela DRJ, verifico que superam o limite estabelecido pela norma em referência, razão porque dele conheço.

Trata-se da decisão de primeira instância que admitiu a compensação dos valores de IRPJ e CSLL, pagos pela PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL na modalidade do lucro presumido, com os débitos dos mesmos tributos exigidos da PANDURATA ALIMENTOS, mediante os autos de infração aqui discutidos.

Veja-se o seguinte excerto do voto condutor do acórdão recorrido:

“Considerando que a exigência se fundamenta no fato de a Pandurata Assessoria existir apenas formalmente, tendo sido criada dentro do Grupo unicamente com a finalidade de gerar as despesas aqui glosadas, visando reduzir o lucro real da impugnante, de modo a tributar, por via indireta, parcela da receita da fiscalizada de maneira mais benéfica, mediante o lucro presumido, razoável a pretensão da contribuinte de ver compensado o IRPJ e a CSLL pagos via Lucro Presumido.

De fato, a própria fiscalização reconheceu que, na verdade, a contribuinte operava como se fosse única. E tendo sido informado e recolhido o montante devido na modalidade do lucro presumido (pela Pandurata Assessoria Comercial Ltda), justifica-se a dedução do IRPJ e da CSLL, pagos em referida sistemática, do saldo a pagar aqui exigido de ofício, constante dos demonstrativos dos ajustes na apuração do imposto e da contribuição, relativos aos anos-calendário 2005 a 2008, de fls. 4247/4250, de forma a remanescer exigível apenas os valores que deixaram de ser efetivamente recolhidos, por conta da evasão fiscal.

[...]

E não há de se cogitar em erro na base de cálculo do tributo e/ou da contribuição, pois o que se está admitindo é, diante da reclassificação dos fatos, a dedução dos valores já declarados e recolhidos na modalidade do lucro presumido, sob o CNPJ da empresa vinculada Pandurata Assessoria Comercial Ltda (06.871.946/0001-00), sob pena de duplicidade de exigência. Inexiste, na hipótese, portanto, afronta às disposições do art. 142 do CTN.”

Conforme visto, o lançamento ora sob exame não promoveu a desconsideração da personalidade jurídica da PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL, mas tão somente constatou sua existência apenas nos aspectos formais, ou “*apenas no papel*”, e, glosou, por inexistentes, as despesas de prestação de serviços contabilizadas pela Recorrente.

O quadro que consta do TVF reproduzido no relatório, teve por objetivo demonstrar a economia tributária ilícita auferida pelo grupo econômico como um todo e, por

consequente, a motivação e o benefício que moveram as pessoas à frente do esquema denunciado.

Muitos entendem que, em casos como este, para que fosse possível a compensação de tributos pagos pela PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL com débitos exigidos da Recorrente, seria necessária a desconsideração da personalidade jurídica da primeira, visto que a compensação de créditos com débitos de terceiros é expressamente vedada pela legislação, eu mesmo já votei neste sentido.

Porém, aprofundando na matéria, conclui que seria no mínimo incoerente, aceitar a compensação só quando fosse efetivada a desconsideração da personalidade jurídica de direito. A meu ver, em caso como este, a desconsideração da personalidade jurídica é automática em consequência da desconsideração das despesas aproveitadas. Aceitar a recusa das despesas e ao mesmo tempo recusar os pagamentos é usar dois pesos e duas medidas em favor do fisco, uma verdadeira bi-tributação e enriquecimento sem causa.

Este mesmo entendimento foi perfeitamente externado no acórdão nº 107-08.957, de 29/03/2007, proferido pela 7ª Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, que negou unanimemente, provimento do recurso de ofício da 2ª Turma da DRJ/Campinas, e cuja ementa assim dispôs:

“IRPJ/CSLL – DESCONSIDERAÇÃO DA ATIVIDADE EXERCIDA – NECESSIDADE DE READEQUAÇÃO DE TODA A SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA DAS PESSOAS JURÍDICAS ENVOLVIDAS – Quando a fiscalização descaracterizar os negócios jurídicos realizados (no caso consórcio de empresas), a formalização de exigências fiscais deve levar em conta a situação tributária de todas as pessoas jurídicas envolvidas, sob pena de se verificar tributação duplicidade.”

Neste caso, o lançamento foi inclusive cancelado, por não ter o necessário requisito de certeza e liquidez, conforme se extrai do voto do relator, in verbis:

“O fato é que andou bem a Turma Julgadora de Primeiro Grau ao cancelar as exigências tributárias, por não ter a fiscalização aprofundado seus trabalhos.

É que, como confirmado pelo próprio autuante, em diligência prévia determinada pela DRJ, as receitas auferidas pelo consórcio foram devidamente oferecidas à tributação nas empresas consorciadas, e isso não foi levado em conta quando da quantificação das exigências levadas a efeito nos Autos de Infração.

Por isso, as exigências não têm o necessário requisito de certeza e liquidez.”

Pela solução de Consulta Interna – CIFIS nº 23, de 21.12.06, vê-se que este procedimento é determinado pela Coordenação Geral de Tributação, nos seguintes termos:

“14 – Por todo o exposto, conclui-se que na Constituição de Ofício do Imposto Sobre e Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) ou da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) devem ser considerados, para efeito de dedução do imposto ou da contribuição devida, os valores de IRPJ e de CSLL decorrentes de retenção na fonte ou de antecipação (estimativas) referentes às receitas compreendidas na

apuração.

15 – A autoridade fiscal deve considerar os valores de IRPJ e CSLL referentes ao período de apuração fiscalizado, apurados pelo sujeito passivo, mediante adoção de forma de tributação diversa daquela aplicada pela autoridade fiscal no curso da fiscalização, lançando apenas a diferença de imposto ou contribuição apurado.

16 – Qualquer outro crédito do contribuinte somente poderá ser objeto de pedido de restituição ou compensação por iniciativa do contribuinte nos termos da legislação pertinente a matéria.

17- Dê-se ciência, mediante correio eletrônico, à COFIS, às Superintendências Regionais da Receita Federal (SRRF), às DISIT das SRRF, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, à CORAT, à COTEC, e providencie-se a divulgação na Internet da COSIT.”

Diante do exposto, resta claro que a DRJ simplesmente cumpriu a determinação da Coordenadoria de Tributação, e aplicou a justiça ao compensar os impostos pagos, na empresa que teve sua personalidade jurídica desconsiderada, e por isso voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

Em relação ao Recurso Voluntário, inicialmente analiso a possibilidade, ou não, de apreciação dos argumentos atinentes ao alegado erro na recomposição da base de cálculo da CSLL no ano-calendário 2005, além da necessidade de ajustes nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário 2008, decorrentes do Regime Tributário de Transição (RTT).

Do exame dos autos, constato que estas matérias não constaram da impugnação, o que impede seu exame a teor do artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, com redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.532/97, que dispõe que matéria não contestada expressamente, considera-se não impugnada e torna-se preclusa.

Algumas situações são expressamente admitidas como exceções a esse princípio, mas não há evidências de que se enquadrem nestas exceções.

A preclusão tem sido aplicada de forma mitigada por este Colegiado, especialmente quando se trata de prova irrefutável da inocorrência do fato gerador tributário, mas também não é o que ocorre no presente caso.

No que tange à arguição sobre a necessidade de ajustes nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário 2008, decorrentes do Regime Tributário de Transição (RTT), melhor sorte não assiste à recorrente.

A ação fiscalizatória foi iniciada em 13/08/2009 e a DIPJ do AC/2008 entregue após essa data, em 15/10/2009. Nessa declaração consta a opção pelo RTT (fl. 1167) mas as linhas 02 e 03, correspondentes aos ajustes, estavam zeradas. O auto de infração foi lavrado em 21/12/2010, mais de um ano após a entrega da DIPJ original sem que haja nos autos qualquer evidência de que tenha sido informada à fiscalização a identificação de ajustes ou a pretensão de alterar a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL declaradas. De se ressaltar que o auto de infração versa sobre matéria absolutamente diversa dos ajustes aqui ventilados.

Sendo assim, estes pedidos na atual fase processual revelam a pretensão de retificar declaração após o lançamento, o que é inadmissível, diante do §1º do art. 147 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/09/2014 por HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO, Assinado digitalmente em 02/10/2014 por GUILHERME POLLASTRI GOMES DA SILVA, Assinado digitalmente em 26/09/2014 por MARCIO RODRIGO FRIZZO, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 23/09/2014 por HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO

Impresso em 29/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

Nem se alegue que se trataria de erros apuráveis pelo simples exame, situação em que se aplicaria o parágrafo 2º, acima, já que a matéria é totalmente estranha ao litígio e os alegados erros não foram comprovados.

Portanto não conheço estes argumentos, por se tratarem de matérias preclusas.

Na sequência aprecio as alegações de falta de motivação da decisão recorrida, que, segundo a ótica da Recorrente, causariam a nulidade da decisão recorrida.

A decisão combatida enfrenta cada uma das questões suscitadas pela então impugnante, fundamentando suas conclusões na lei e apoiando-se na doutrina e na jurisprudência. Se suas conclusões são contrárias às pretensões e entendimentos da Cotribuinte, não significa que sejam imotivadas, razão porque também rejeito a nulidade suscitada.

Suscita ainda à Recorrente iliquidez e incerteza do lançamento, o que o macularia de nulidade, por entender que os tributos recolhidos pela PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL não foram abatidos do montante exigido da PANDURATA ALIMENTOS.

Mais uma vez, a pretensão da Recorrente não pode ser acatada. A certeza da obrigação diz respeito à sua existência, enquanto a liquidez implica valor fixo e determinado. O crédito tributário constituído pelo lançamento se reveste dessas características e sua definitividade (ressalvada a possibilidade de apreciação pelo Poder Judiciário) somente será estabelecida ao final do contencioso administrativo. Até aquele momento, aspectos atinentes à correção do lançamento podem e devem ser considerados. Nesse sentido, o próprio Código Tributário Nacional prevê a possibilidade de modificação do crédito tributário, a teor dos art. 141 e 145:

Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

[...]

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Como se vê, ao exercer seu direito de impugnar e recorrer do lançamento e da decisão da DRJ, o Contribuinte provoca a administração pública para que, caso concorde com suas razões, promova a manutenção, modificação, redução ou, até mesmo, a extinção desse crédito, não havendo porque se admitir nulidade por esta recomposição da base tributável.

A DRJ já tinha ido bem na análise da questão quando disse que “não há de se cogitar em erro na base de cálculo do tributo e/ou da contribuição, pois o que se está admitindo é, *diante da reclassificação dos fatos*, a *dedução* dos valores já declarados e recolhidos na modalidade do lucro presumido, sob o CNPJ da empresa vinculada Pandurata Assessoria Comercial Ltda (06.871.946/0001-00), sob pena de duplicidade de exigência. Inexiste, na hipótese, portanto, afronta às disposições do art. 142 do CTN.

Quanto ao cerne do lançamento, glosa de despesas com serviços supostamente prestados pela empresa PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL, a acusação fiscal é de que tais serviços, na verdade, nunca foram prestados, e que as partes envolvidas teriam montado uma operação “*apenas no papel*”, visando à redução da carga tributária da autuada. Por sua vez, a recorrente sustenta a lisura e legalidade de suas operações, respaldando-se principalmente em sua liberdade para reestruturar adequadamente as atividades do grupo empresarial com vistas ao melhor atendimento de seu propósito negocial.

Observo que a Recorrente tenta desviar a discussão principal, que a meu ver deve girar em torno da efetiva prestação dos serviços de assessoria comercial, para outro foco, da liberdade de auto-organização empresarial. O que se questiona não é se um grupo empresarial tem essa liberdade, mas sim se pode dela se valer para reduzir a carga tributária com despesas correspondentes a serviços apenas existentes do ponto de vista estritamente formal.

Nesse sentido, as provas produzidas pelo Fisco são contundentes, pois:

- A sede da prestadora de serviços, PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL, é de fachada, sem qualquer sinal de desenvolvimento de atividades empresariais, conforme depoimentos dos vizinhos.
- Os empregados da PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL eram anteriormente empregados da PANDURATA ALIMENTOS LTDA, sem que houvesse rescisão do contrato trabalhista e continuaram exercendo as mesmas atividades, no mesmo local de trabalho. Afirmaram, ainda, desconhecer a sede de sua suposta empregadora.
- O “*balanço combinado*”, elaborado pela auditoria Price Waterhouse Coopers, evidencia que, para o grupo empresarial, tudo funcionava como se uma única empresa existisse.

supostamente devidos à PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL pela prestação dos serviços, retornassem à primeira, envolvendo contratos de mútuo não remunerado e cessão de créditos pela segunda à controladora, com a extinção dos mútuos.

- O Fisco demonstrou ainda, com números, o benefício financeiro auferido pelo grupo econômico mediante o uso do expediente aqui descrito.

A meu ver, ante o conjunto probatório a glosa das despesas levada a efeito pelo Fisco se revela procedente. Os argumentos trazidos pela recorrente se atêm a aspectos formais, e em nenhum momento fazem prova de que a PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL tivesse vida e atividade próprias ou que efetivamente houvesse prestado os serviços para os quais foi contratada.

Igualmente procedente o lançamento reflexo da CSLL, desde que se trata de despesas inexistentes, que reduziram o lucro líquido do exercício, ponto de partida para a determinação da base de cálculo dessa contribuição. Não se trata, aqui, de quaisquer ajustes por adição ou exclusão ao lucro líquido, nem da aplicabilidade, à CSLL, dos requisitos de necessidade, usualidade e habitualidade presentes na legislação do IRPJ. O art. 2º da Lei nº 7.689/88 determina que o resultado do período-base seja apurado com observância das leis comerciais, as quais, por certo, não albergam o cômputo de despesas inexistentes.

Como visto, a fiscalização trouxe ao processo farta documentação e extensas conclusões no sentido de que os negócios foram simulados, existindo apenas um desembolso de recursos que não configurou o efetivo pagamento dos dispêndios contabilizados, mas sim uma mera transferência patrimonial dos recursos movimentados, não tendo sido atendida a causa-função típica dos negócios celebrados.

Diante de todo o quadro descrito, também tenho o entendimento que o conjunto de atos promovidos pelo grupo econômico e pela Recorrente, se situam no campo da simulação e, portanto, correta também a multa qualificada de 150% aplicada ao lançamento. O TVF e a decisão recorrida discorreram longamente sobre essa questão e o fundamento da conclusão serão por mim aproveitados.

Sendo assim conclui-se que o único efeito concreto da criação da PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL foi à economia tributária ilícita auferida pelo grupo econômico, com prejuízo à Fazenda Nacional, situação que justifica não apenas a glosa das despesas, mas também a aplicação da multa qualificada.

Em relação ao pedido de compensação da Recorrente a Turma Julgadora de primeira instância já admitiu este pedido, determinando a compensação tão somente dos valores de IRPJ e CSLL, e é exatamente este o escopo do recurso de ofício, que já foi tratado anteriormente.

Quanto ao PIS e à COFINS pagos pela PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL, à possibilidade de deduzir custos e despesas incorridos por aquela empresa, o pleito foi indeferido, por entender a Autoridade Julgadora em primeira instância que não constituem despesa operacional da pessoa jurídica e que tais encargos já estariam contidos no percentual de presunção de que se beneficiou a PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL,

e assim o reconhecimento de indébitos de PIS e COFINS estariam fora dos limites da presente lide.

3.2. Do indébito tributário da contribuição ao PIS e da COFINS.

Ademais, também não pode ser acolhido o entendimento da Turma Julgadora quanto à impossibilidade de a Recorrente reaver os montantes pagos, indevidamente, a título da contribuição ao PIS e da COFINS, pela Pandurata Assessoria, por meio da compensação ou do abatimento com os valores ora exigidos, tal como ocorreu com o IRPJ e a CSLL pagos sob a sistemática do lucro presumido.

De fato, tal como ressaltado na peça impugnatória e mencionado anteriormente, caso se admita a desconsideração por completo das operações praticadas pela Recorrente com a Pandurata Assessoria, como pretendeu a Autoridade Fiscal e ratificou a Turma Julgadora, o valor das referidas contribuições deverá ser considerado como indébito tributário, sendo cabível seu aproveitamento na compensação com o suposto crédito tributário ora exigido.

Vale apontar, ainda, que a Recorrente, embora submetida à sistemática não cumulativa de apuração da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, não se valia e/ou beneficiava de quaisquer créditos descontados sobre os pagamentos pelos serviços de assessoria comercial prestados pela Pandurata Assessoria, por entender que tais montantes, em razão de sua natureza, não propiciariam direito a crédito.

Assim, admitindo-se a desconsideração da atividade desenvolvida pela Pandurata Assessoria e a determinação da adição das despesas incorridas pela Recorrente, tem-se, nos montantes recolhidos a título de Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, pela Pandurata Assessoria, verdadeiro indébito tributário, sujeito à compensação/restituição integral. Insista-se que, tal como se afirmou para as despesas não computadas, uma vez consideradas como "única empresa", os valores recolhidos pela Pandurata Assessoria, a título de PIS e COFINS, devem ser abatidos dos montantes supostamente devidos pela ora Recorrente, sob pena de restar ao cofres da União um recolhimento indevido ou a maior, caracterizador de um enriquecimento ilícito.

Além disso, a ausência de abatimento dos valores recolhidos a título de PIS e COFINS, tal como validou a Turma Julgadora, irá macular os lançamentos em questão pela iliquidez e incerteza.

Frise-se, uma vez mais, que tal procedimento (compensação de ofício) foi realizado pela própria Turma Julgadora, com relação aos valores de IRPJ e CSLL pagos pela Pandurata Assessoria.

Apesar do exposto, a Turma Julgadora, de forma incoerente e contraditória, entendeu, equivocadamente, que o reconhecimento do indébito do PIS e da COFINS e a compensação desses valores pela Recorrente seria matéria estranha à autuação fiscal, *verbis*:

"Quanto à pretensão do reconhecimento do indébito do PIS e da COFINS recolhidos pela Pandurata Assessoria na sistemática cumulativa (ante a tributação do seu resultado pelo lucro presumido), bem como quanto à pretensão da compensação/restituição de tais indébitos pela contribuinte, trata-se de matéria estranha à presente autuação, a qual se limita à exigência do IRPJ, da CSLL e do IRRF. Por tal razão, a questão não comporta análise na esfera de julgamento" – fls.4.567 verso.

IRPJ e CSLL pela sistemática do lucro presumido, que foram utilizados pela Turma Julgadora para reduzir os valores ora autuados.

Conforme já exposto anteriormente, a Turma Julgadora entendeu ser *"razoável a pretensão da contribuinte de ver compensada o IRPJ e a CSLL pagos via lucro presumido"*. - fls. 4.566.

Contudo, ao realizar a referida compensação, a Turma Julgadora considerou apenas os valores pagos via DARF pela Pandurata Assessoria, ignorando os valores de IRPJ e CSLL, que foram retidos pela fonte pagadora (*in casu*, a Recorrente) e que compõem, efetivamente, os valores devidos e recolhidos nos anos base de 2005 a 2008, conforme comprovam as DIPJ anexas, fichas "Apuração do Imposto de Renda sobre o Lucro Presumido" e "Cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido".

Para melhor ilustração do equívoco cometido, confira a planilha abaixo:

Tributo	Período-base	Valores pagos via DARF	IR/Fonte considerado na DIPJ e desconsiderado pela Turma Julgadora	Valor total devido declarado - DIPJ
Total IRPJ		11.427.886,05	2.657.603,50	14.085.489,55

Tributo	Período-base	Valores pagos via DARF	CSLL/Fonte considerado na DIPJ e desconsiderado pela Turma Julgadora	Valor total devido declarado - DIPJ
Total CSLL		3.333.600,57	1.771.735,67	5.105.336,24
Total Geral		14.761.486,62	4.429.339,17	19.190.825,79

Verifica-se, portanto, pela simples análise da planilha acima, que a Turma Julgadora deveria considerar, para fins de compensação dos valores lançados de ofício no presente processo, não só os valores de IRPJ e CSLL pagos por meio das guias DARF pela Pandurata Alimentos, como também aqueles retidos na fonte pela Recorrente (docs. anexos) 23, que compõem o valor total devido e recolhido na sistemática do lucro presumido, caso esse E. Conselho não determine a reforma da decisão ora recorrida como conseqüente cancelamento integral dos autos de infração originários do presente processo.

Portanto, os custos e as despesas normalmente verificados na atividade desenvolvida são também presumidos. E são considerados no resultado calculado segundo as regras do Lucro Presumido, independentemente de a pessoa jurídica ter mantido escrituração contábil regular ou apenas mantido a escrituração dos Livros Caixa e Registro de Inventário, como facultado pela legislação vigente (art. 45 da Lei nº 8.981, de 1995).

Da ausência de previsão legal para a adição, na base de cálculo da CSLL, de despesas consideradas indedutíveis.

Ainda, caso não sejam acolhidos os argumentos anteriores, suficientes para a reforma, ainda que parcial, da decisão ora recorrida, o que se alega apenas para argumentar, deverão ser cancelados, ao menos, os créditos tributários de CSLL exigidos sobre os valores considerados indedutíveis na apuração do lucro real.

Ao apreciar a questão, a Turma Julgadora limitou-se a argumentar que "*se a despesa operacional não restar comprovada, o reflexo de sua glosa se sentirá já na determinação do Lucro Líquido do período, razão porque irá afetar, indistintamente, tanto a determinação do lucro real, quanto da base de cálculo da CSLL, independentemente dos ajustes específicos, previstos na legislação correlata ao tributo e à contribuição*"- fls.4555 v.

Com efeito, não existe previsão na legislação específica da CSLL para a adição, na base de cálculo desse tributo, de despesa considerada indedutível pela Fiscalização. De fato, muito embora a CSLL seja, assim como o IRPJ, tributo incidente sobre o lucro dos contribuintes, certo é que para ela existem normas específicas que tratam das adições e exclusões ao lucro líquido para fins de determinação de sua base de cálculo, as quais, nem sempre, são as mesmas aplicáveis ao IRPJ.

Pela análise do artigo 2º d a Lei nº 7.689/88, verifica-se que a base de cálculo da CSLL é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, ajustado pelas exclusões e adições previstas nas alíneas 1, 2, 3 (revogado) e 4.

Nota-se que a única adição permitida ao resultado do exercício, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, está prevista na alínea 4, qual seja: a adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido.

Não há, portanto, previsão legal na legislação que regulamenta a CSLL para a adição, ao lucro líquido de qualquer despesa considerada indedutível, tal como as despesas incorridas com pagamento de serviços de assessoria comercial, como ocorreu no presente caso.

Deveras, não é possível à Turma Julgador a querer atribuir à CSLL as mesmas regras de adições e exclusões previstas para o IRPJ quanto à dedutibilidade de despesas. O que existe de comum entre os tributos em questão, e não é nada mais do que isso, são apenas as mesmas regras de apuração e pagamento.

Desta forma, apesar de possuírem as mesmas regras de apuração e pagamento, os referidos tributos não observam as mesmas regras de dedutibilidade de despesas, conforme já se posicionou, reiteradas vezes, o antigo Conselho de Contribuintes, *in verbis*:

"(...) CSLL. BASE DE CÁLCULO. Somente a lei pode fixar a base de cálculo dos tributos, não se admitindo que valores indedutíveis para efeito do IRPJ sejam adicionados à base de cálculo da CSLL sem expressa determinação legal neste sentido." (Ac nº 107-07610 - g.n.)

CSLL, o valor das despesas indedutíveis para fins de imposto de renda. (Ac nº 101-96.056 - g.n.)"

Verifica-se, destarte, que a CSLL tem regras que lhe são próprias, razão pela qual não se pode aceitar a aplicação, para fins de composição da base de cálculo da contribuição e m questão, de regras que são próprias do IRPJ, como pretendeu o Sr. Agente Fiscal e ratificou a Turma Julgadora na decisão ora recorrida, ao adicionar indevidamente a despesa decorrente do pagamento dos serviços de assessoria comercial para fins de apuração da base de cálculo dessa contribuição social.

Ante o exposto, em razão da inexistência de previsão legal que permita a adição de despesas indedutíveis do lucro real na base de cálculo da CSLL, não pode prevalecer a decisão recorrida que manteve o crédito tributário dessa contribuição social sem, sequer, enfrentar fundamentalmente a questão, motivo pelo qual a Recorrente espera que esse E. Conselho determine a reforma da decisão ora recorrida.

A faculdade de opção pela tributação segundo a regra do lucro presumido se dá justamente para conferir à pessoa jurídica menor ônus procedimental, no que concerne à escrituração comercial e fiscal. No presente caso, já tendo contribuído, os custos e as despesas da atividade, para o cálculo do IRPJ e da CSLL apurados segundo o Lucro Presumido, e já tendo sido admitida a dedução, da parcela aqui em discussão, dos referidos imposto e contribuição, pagos conforme tal modalidade de apuração, nada mais há de se reparar.

Acrescente-se, por oportuno, que a Pandurata Assessoria Comercial Ltda, ao adotar o percentual máximo de determinação do Lucro Presumido (32%), computou em seu resultado, como dito, proporcionalmente e de modo estimado, menores custos e despesas da atividade. Contudo, mesmo assim, os custos e as despesas admitidos segundo referida modalidade ainda se mostraram em muito superiores aos custos e às despesas realmente praticados, o que pode ser apreendido pelos montantes expressivos dos dividendos/lucros gerados em cada ano-calendário, informados nas correspondentes DIPJ como distribuídos aos sócios.

Resta, finalmente, apreciar a irresignação da recorrente acerca da incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

Devo observar, inicialmente, que, por uma visão mais estreita e rigorosa, a matéria estaria fora da competência deste colegiado, desde que a incidência de juros sobre a multa não integra o lançamento ora sob discussão. No entanto, deve ser reconhecido que a questão surge no momento da cobrança do crédito tributário, e negar ao contribuinte a possibilidade de discutir o assunto seria mesmo cercear-lhe o direito à defesa.

A matéria tem sido objeto de discussões ao longo do tempo, comportando decisões por vezes divergentes.

A incidência de juros sobre a multa proporcional, aplicada no lançamento de ofício, conforme procedimento das Autoridades Administrativas, encontra seu fundamento no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996 e, ainda, no art. 161 c/c art. 139, ambos do Código Tributário Nacional, os quais transcrevo para maior clareza:

Lei nº 9.430/1996:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de

1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Lei nº 5.172/1966 (CTN):

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Art. 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 polêmica gira em torno da abrangência que se há de atribuir à expressão “débitos para com a União, decorrentes de tributos”, presente no *caput* do art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Tenho que os débitos decorrentes de tributos devem se restringir ao principal, sem abranger os débitos pelo descumprimento do dever de pagar, ou seja, as multas proporcionais aplicadas de ofício ao lançamento. Nesse sentido, a abrangência dos *débitos para com a União* não podem ser a mesma atribuída ao *crédito tributário* de que trata o CTN.

Essa discussão vem sendo travada pelas Turmas do CARF e apresenta divergência, porém normalmente é decidida favoravelmente ao fisco pelo voto de qualidade.

Mantenho meu entendimento que acompanha a ementa a seguir, lavrada no processo nº 10830.004756/2006-11, “*in verbis*”:

JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE

Os juros de mora à taxa SELIC incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada proporcionalmente.

(Ac. 9202-002.600, de 07/03/2013, 2ª Turma - CSRF)

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. AUSÊNCIA DE AMPARO LEGAL.

Os juros incidem sobre o valor principal do crédito tributário em mora e não incidem sobre a multa de ofício por falta de amparo legal.

(AC de 10/04/2010. Proc. nº 11070-000387/2007-71)

Por espelhar com exatidão meu entendimento, adoto inclusive, o voto condutor do acórdão do processo nº 11070-000387/2007-71, de lavra da Conselheira Lavinia M. de A. Nogueira Junqueira, que assim justifica:

“Não há, na atualidade, norma tributária que respalde a incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

O artigo 61 da Lei 9.430/96, que já à época dos fatos vinha exigindo os juros SELIC, assim dispõe:

Art. 61. *Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Fica claro, pela leitura do artigo de Lei, que os juros SELIC incidem nos termos da Lei apenas sobre o valor do tributo devido, não incluindo aí qualquer tipo de multa. Como não é aplicável a Lei Ordinária, cumpre-nos analisar a aplicabilidade ao caso do quanto dispõe o artigo 161 do Código Tributário Nacional.

"Art. 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 1% (um por cento) ao mês." (grifo meu).

Dúvida poderia pairar sobre o alcance do “crédito” referido nesse artigo. Seria o “crédito tributário” lato senso, no contexto do artigo 142 do Código Tributário Nacional, que compreende o valor principal do tributo e as penalidades em geral, ou seja, as multas, ou seria apenas o valor principal do tributo? Em minha leitura

sistemática e teleológica do Código pátrio, trata-se, neste caso, apenas do valor principal do tributo, por cinco principais razões.

6.1 – A própria redação do artigo 161 diz que sobre o valor do “crédito” incidem os juros “sem prejuízo da imposição das penalidades”, quais sejam, as multas.

Se a expressão “crédito” já incluísse as multas, como elas poderiam ser posteriormente prejudicadas ou mais uma vez adicionadas à cobrança? Não seriam prejudicadas ou acrescidas mais uma vez e não haveria necessidade de explicitar que as penalidades poderiam ser cobradas além dos juros!

Haveria necessidade do legislador expressamente consignar que os juros (sobre o principal do tributo) não impedem a cobrança das multas sobre o mesmo valor, se elas já estivessem englobadas no tal do “crédito”? Claro que não.

6.2 – Tanto essa é a melhor interpretação do artigo que não incidem juros sobre a multa de mora. Se a multa fizesse parte do “crédito”, porque incidiriam juros sobre a multa de ofício e não incidiriam sobre a multa de mora?

Porque haveria incidência apenas de juros sobre a multa de ofício, que tem a mesma natureza sancionadora da multa de mora? Claro que ou se incluem ambas as multas no escopo do artigo 161 ou se excluem ambas, não dá para meio aplicar um artigo de Lei.

Vale observar que, com fulcro no artigo 161 do CTN, o Superior Tribunal de Justiça já entendeu que a multa é infração pelo descumprimento da obrigação tributária principal e os juros são indenização da mora, tendo naturezas diferentes: STJ, Segunda Turma, AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO, 2009/0080006-7, julgado em 10/11/2009, Dje 20/11/2009:

TRIBUTÁRIO – (...) - CUMULAÇÃO DOS JUROS DE MORA E MULTA MORATÓRIA – (...) 3. Os juros de 1% ao mês incidem sobre os valores reconhecidos em sentenças, cujo trânsito em julgado ocorreu em data anterior a 1º.01.1996, porque, a partir de então, passou a ser aplicável apenas a taxa SELIC, instituída pela Lei n. 9.250/95, desde cada recolhimento indevido. Precedente: EREsp 463167/SP, Rel. Min. Teori Zavascki. 4. É pacífica a possibilidade de cumulação dos juros demora e multa moratória, tendo em vista que os dois institutos possuem natureza diversa (artigo 161, do CTN). 5. A apresentação, pela agravante, de novos fundamentos não aventados nas razões de recurso especial representa inovação, vedada no âmbito do agravo regimental. Agravo regimental improvido

Em minha visão, a decisão do Superior Tribunal corrobora minha leitura do artigo 161 pela qual ele simplesmente diz que podem ser cobrados os juros e também as multas, sobre o principal do tributo devido. O Superior Tribunal entende ainda que a multa de mora tem a mesma natureza de sanção da multa de ofício: STJ, Recurso Especial, 199800412662, julgado em 18/05/1999 -

IV – A multa moratória foi concebida como forma de punir o atraso no cumprimento das obrigações fiscais, tornando-o oneroso. Seu escopo final é intimidar o contribuinte, prevenindo sua mora. Inegável sua natureza punitiva. O ressarcimento pelo atraso fica por conta dos juros e eventual correção monetária.

A multa de ofício cumpre, no lançamento de ofício de tributos por homologação, o mesmo papel da multa de mora no auto-lançamento via DCTF e pagamento via DARF! Se é assim, não faria sentido incidir juros sobre a multa de ofício, e muito menos incidir juros sobre essa multa e não incidir sobre a multa de mora.

6.3. - Aliás, os juros satisfazem o custo de oportunidade da arrecadação tributária no tempo em mora, têm natureza indenizatória. Já a multa compensa e satisfaz a infração tributária como um todo, inclusive a mora, e tem natureza punitiva.

Como define Maria Helena Diniz a multa “estipula uma pena pecuniária a ser paga pelo contratante que não venha a cumprir, no todo ou em parte, uma obrigação ou atrase o seu adimplemento.”. No caso da multa tributária, a relação obrigacional não decorre de contrato, mas sim de Lei. Ainda assim o percentual da multa definido em Lei na esfera tributária é sanção pela omissão do contribuinte e pela infração tributária como um todo. Vide manifestação do STJ em Recurso Especial 2006/0075038-2, julgamento de 17/03/2009, DJe 25/05/2009

PROCESSUAL CIVIL - TRIBUTÁRIO – (...) - TAXA DE JUROS. 1. A cumulação de multa e juros de mora não configura bis in idem. Estes são devidos para compensar a perda financeira decorrente do atraso do pagamento, enquanto a multa tem finalidade punitiva ao contribuinte omissor (...)

Não é cabível portanto agravar a multa pelo percentual dos juros, pois a multa já é punição pela mora!

Analiticamente, têm-se neste caso a obrigação principal de pagar o tributo, frustrada. Essa obrigação gera dois encargos, que, como já explicamos, podem ser cumulados, quais sejam: os juros de mora, indenização pelo atraso, e a multa de ofício, punição pelo descumprimento todo da Lei, inclusive o atraso. Se a multa já pune toda a infração, não há que se cumular novo encargo de juros sobre a multa. Seria, aí sim, aplicar sobre a multa que satisfaz a infração uma nova e cumulada compensação. Essa cumulação de juros sobre multa marcha ao largo da Teoria da Sanção e da Proporcionalidade da Pena.

Ricardo Conceição Souza complementa:

Logo, os juros não podem incidir sobre a multa, na medida em que a mesma não retrata obrigação principal, mas sim encargo que se agrega ao valor da dívida, como forma de punir o devedor.

Enfim, a multa está prevista no conseqüente da norma secundária, cujo objetivo é atribuir eficácia ao cumprimento da obrigação estabelecida na norma primária.

A se admitir a incidência de juros sobre multa (ambos previstos em norma secundária), estar-se-ia desvirtuando por completo a natureza e a própria finalidade da norma secundária (que não se volta para si mesma, mas sim para a norma primária).

A norma secundária não foi feita para onerar obrigação prevista em outra norma secundária. Vale dizer: o pressuposto fático da incidência da norma secundária será sempre uma situação decorrente de uma norma primária, e nunca uma situação decorrente de uma norma também secundária!

Para que os juros pudessem incidir sobre a multa, esta teria, necessariamente, por razão de lógica, que estar prevista em obrigação estabelecida em norma primária.

Ocorre, contudo, que a multa não tem como ser prevista em norma primária, pois seus efeitos, consoante demonstrado linhas acima, não integram a materialidade da obrigação prevista naquela norma.

Acreditamos ser o mesmo pensamento de Hugo de Brito Machado, "O que caracteriza a sanção é a presença do ilícito na hipótese de incidência da norma que a institui. E a finalidade da sanção é atribuir eficácia à norma jurídica, (...)."(6)

Para fins cíveis, esse tipo de cumulação de encargos já foi rechaçado pelo Superior Tribunal de Justiça (AgRg no Ag 1138480 / SC, 2008/0285110-9, Relator(a) Ministro RAUL ARAUJO FILHO (1143), Quarta Turma, Data do Julgamento 22/06/2010, Data da Publicação/Fonte DJe 02/08/2010). Os princípios de proporcionalidade da pena aplicam-se semelhantemente na esfera tributária. O STJ decidiu que o devedor em atraso só deve pagar: (1) os juros remuneratórios a taxas de mercado sobre o valor do bem ou dinheiro emprestados, pelo prazo alongado do empréstimo; (2) os juros moratórios de no máximo 1% ao mês, não capitalizados, para indenizar o credor pela mora; (3) a multa punitiva pela omissão do devedor, no caso, de no máximo 2% (conforme Código de Defesa do Consumidor). A multa é penalidade e pune a omissão como um todo, implicando a ausência de pagamento e o atraso. Sobre a multa não se cumulam juros, sendo isso considerado cobrança ilegal de encargos.

No caso da esfera tributária, sobre o valor do tributo devido e não pago são devidos os juros SELIC, que já indenizam o Estado pela mora e correção monetária. Além disso é devida, neste caso específico em discussão, a multa de ofício de 150% nos termos da Lei 9.430/96, que já pune o não pagamento do tributo e o atraso no pagamento contido nessa omissão, bem como a alegada fraude fiscal. Sobre a multa não se cumulam novos juros, o que seria cobrança ilegal de encargos à semelhança da proporcionalidade aplicada em esfera cível.

6.4. O uso afirmar que a multa de ofício pelo não pagamento de tributo devido não é obrigação tributária principal *strito sensu*.

O artigo 139 do Código Tributário Nacional determina que o crédito tributário é decorrente da obrigação principal. É uma relação de causalidade. Por sua vez, a obrigação tributária principal pode ser exprimida da combinação dos artigos 113, 114, 115 e 142 do CTN:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

artigos 114, 115 e 116 imediatamente seguintes, os fatos geradores das obrigações tributárias, trazendo obrigação de pagar e de fazer. O tributo é a obrigação de pagar, que não se confunde ou se satisfaz com sanção. Já a obrigação acessória é a obrigação de fazer, que se satisfaz e suplanta pelo pagamento de penalidade. No contexto do artigo 113 do CTN, portanto, o valor do tributo é o crédito que surge com a ocorrência do fato econômico ou jurídico que enseja sua incidência. A penalidade é o crédito que surge com a inobservância da obrigação acessória, nos termos da legislação vigente.

Por isso, quando o parágrafo 1º do artigo 113 define o que é a obrigação tributária principal, fala que é o pagamento do tributo, para satisfazer a obrigação de pagar disposta logo em seguida, ou o pagamento da penalidade pecuniária, para satisfazer a obrigação acessória de fazer disposta logo em seguida. Caso o artigo 113 do CTN quisesse converter a penalidade pelo não pagamento do valor principal do tributo em obrigação tributária principal teria, no parágrafo 1º, esclarecido que a obrigação principal inclui o tributo devido pelo fato gerador e a penalidade pecuniária, porque esclareceu que é um ou outro?

Pode a multa de ofício devida pelo não pagamento do tributo ser exigida sem que o tributo seja exigível? Neste caso não pode. Pode o pagamento da multa de ofício satisfazer o pagamento do tributo e vice-versa? Não pode. Logo, a penalidade pelo não pagamento do tributo é um acréscimo punitivo cuja cobrança não anda de forma independente da cobrança do tributo. Nesse sentido, se essa penalidade fosse obrigação principal não faria sentido o artigo 113 utilizar a expressão “*tributo ou penalidade*”, mas sim deveria utilizar a expressão “*tributo e penalidade*”. Não faz sentido usar a expressão “ou” no texto legal. É evidente que a expressão “*ou penalidade pecuniária*” nesse contexto do artigo 113 do CTN visa tratar daquela que suplanta a obrigação de fazer acessória, nos termos dos parágrafos 2 e 3 do mesmo artigo 113 e dos artigos 114 e 115 imediatamente seguintes. Nada mais é obrigação tributária principal, mas apenas encargo ou penalidade.

Há, nessa linha de raciocínio, o crédito tributário lato senso consoante o artigo 142 do CTN, que inclui as penalidades em geral, e o crédito tributário principal, que inclui apenas o valor do tributo ou da penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória.

O artigo 161 refere-se portanto ao pagamento de juros compensatórios pela mora do “crédito” principal, qual seja: o valor do tributo ou da obrigação acessória que foram frustrados em tempo pretérito. Tanto que o artigo 161 depois esclarece que, independentemente da incidência dos juros sobre o “crédito” principal, depois podem ser exigidas as demais penalidades cabíveis, quais sejam, as multas de ofício sobre o não pagamento do tributo devido!

6.5. Por fim, é essa a leitura natural que o Novo Código Civil fez do Código Tributário Nacional quando dispõe em seu artigo 406:

"Art. 406. Quando os juros moratórios não forem convencionados, ou o forem sem taxa estipulada, ou quando provierem de determinação da lei, serão fixados segundo a taxa que estiver e vigor para a mora do pagamento de impostos devidos à Fazenda Nacional."

Com base nesse artigo do Código Civil, os juros moratórios são fixados na esfera jurisdicional cível em 12% ao ano, ou seja, 1% ao mês como diz o Código Tributário Nacional, sem que incidam juros compensatórios sobre juros compensatórios ou sobre multas quaisquer, definidas em Lei, no próprio Código Civil, ou em contrato.

Na Jornada de Direito Civil promovida pelo Centro de Estudos Judiciários do Conselho da Justiça Federal (CJF), sob a coordenação científica do Ministro Ruy Rosado de Aguiar Jr., do Superior Tribunal de Justiça, juristas editaram o seguinte enunciado, antes da revogação do artigo 192, parágrafo 3º, pela Emenda Constitucional nº 40/03:

"Enunciado 20: A taxa de juros moratórios a que se refere o artigo 406 é a do artigo 161, parágrafo 1º, do Código Tributário Nacional, ou seja, 1% (um por cento) ao mês". (ROSSET, Rafael Guimarães, SILVA, Edson Roberto, O Código Civil e o Cômputo dos Juros Moratórios, in <http://www.rsilvaeadvogados.com.br/article.php?recid=22>, wm 10-11-2010)

Por essa razão, dou parcial provimento ao recurso voluntário para afastar integralmente a incidência de juros sobre a multa de ofício e no mais manter o lançamento tributário.

Pelas mesmas razões, dou provimento, quanto a esta matéria, ao recurso voluntário interposto.

CONCLUSÃO

Em conclusão, encaminho meu voto no sentido de não conhecer dos argumentos atinentes ao alegado erro na recomposição da base de cálculo da CSLL no ano-calendário 2005, além da necessidade de ajustes nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário 2008, decorrentes do Regime Tributário de Transição (RTT), por se tratar de matérias preclusas, rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento e da decisão recorrida, e, no mais, dar provimento parcial ao recurso voluntário em relação ao aproveitamento dos impostos devidamente recolhidos e em relação ao juros sobre a multa, e negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Guilherme Pollastri Gomes da Silva Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo

Ainda que compreenda o respeitável entendimento do Relator, peço vênia para dele divergir, nos termos abaixo. Saliento que este Voto Vencedor tratará apenas da parte em que o Ilustre Relator ficou vencido, qual seja, os argumentos que sustentaram o voto de qualidade para dar provimento ao Recurso Voluntário.

Da Validade das Operações

Não existe qualquer vedação no ordenamento jurídico que proíba a constituição de empresa apta a realizar a prestação de serviços de assessoria comercial a terceiros, nem tampouco há vedação à realização do negócio jurídico consubstanciado na celebração de contrato de assessoria comercial entre duas pessoas jurídicas, ainda que pertencentes a um mesmo grupo econômico.

Ou seja, os atos e procedimentos adotados pela Recorrente ou, ainda, pelo Grupo Pandurata não afrontaram qualquer norma vigente no ordenamento jurídico brasileiro, além de representarem operações devidamente fundadas em interesses de cunho comercial e operacional das partes envolvidas.

De fato, ao contrário das alegações expostas pela Fiscalização, que foram desmotivadamente ratificadas pela Turma Julgadora, restou comprovado, no entendimento deste Julgador, que:

- a) a constituição da empresa Pandurata Assessoria e a prestação de serviços à Recorrente são atos lícitos e legais, para os quais foi conferida a devida publicidade, tendo todos os registros nos órgãos competentes sido corretamente e devidamente realizados, não havendo como se falar em atos simulados, pois a eles não se pretendeu dar significação ou motivação distinta daquelas que estavam aparentes. Não há, portanto possibilidade de se considerar um ato simulado e outro dissimulado por parte da Recorrente, onde um ato serviria tão somente como forma de ocultar o ato verdadeiro (dissimulado), ou seja, aquele que as partes realmente intencionavam executar. Por mais que tais atos tenham redundando em economia tributária, entende este julgador que os contribuintes não só podem, como a bem da verdade devem, perseguir a maior lucratividade possível para os seus negócios. Não há aqui intenção dolosa de ocultar ou dissimular, não prosperando qualquer argumentação no sentido de que houve fraude e/ou simulação, até mesmo porque os sócios da empresa de serviços constituída eram os mesmos sócios da empresa original, portanto sem a empresa de terceiros ou interpostas pessoas na constituição de qualquer uma delas. Ademais, não houve falsificação ou ocultação de documentos, nem tampouco foram estes pré ou pós-datados, como forma de se postergar a ocorrência de fato gerador de qualquer tributo. Por fim, as partes efetivamente

desejavam suportar todos os efeitos, sejam estes jurídicos e/ou econômicos dos atos jurídicos por elas perpetrados;

- b) a celebração dos negócios jurídicos consubstanciados no contrato de assessoria comercial, no contrato de mútuo e na cessão de créditos mencionados no Termo de Verificação está em pleno acordo com a legislação em vigor, não havendo razões legais para desconsiderá-los ou desqualificá-los. Ademais, repiso, as partes efetivamente desejavam todos os efeitos jurídicos que pudessem advir dos atos por elas perpetrados, não havendo a menor possibilidade de se falar em atos simulados ou intenção na ocultação destes perante o Fisco;
- c) inexistente simulação, dissimulação ou fraude; e
- d) as operações levadas a efeito pela Recorrente jamais poderiam se enquadrar como ilícitos, configurando, quando muito, erro de interpretação de lei, erro este que deve ser contextualizado em função do momento histórico em que este se deu, não podendo o interprete ser punido por adotar um entendimento que, a época dos fatos, era aceito. Com isto quer-se dizer que qualquer interpretação no sentido da aplicação da teoria denominada “substância sobre a forma”, a qual, apenas a título de comentário adicional, foi trazida do direito alienígena, sem qualquer respaldo ou suporte teórico-jurídico que pudesse sustentá-la no direito brasileiro, vem se consolidando na jurisprudência doméstica apenas ao longo da última década, sem poder o aplicador do direito se esquecer que o que sempre prevaleceu no direito brasileiro foi a aplicação estrita da teoria da legalidade. Há no direito brasileiro a primazia da forma jurídica sobre a substância econômica dos atos, além da estrita legalidade na aplicação do direito tributário, não podendo o julgador se valer de conceitos alienígenas no ímpeto de levar a cabo tributação que não esteja amparada na lei tributária positivada. Por fim, entendo que qualquer tentativa de se aplicar uma lei anti-elisiva, com base na extensão quase infinita dos conceitos civilistas de fraude, simulação e conluio me parece, mais uma vez, artifício do fisco para atingir seus objetivos arrecadatórios sem lei que os embase. Enquanto todo o mundo dito desenvolvido, através da OCDE e suas próprias leis domésticas, se debruça no aperfeiçoamento das assim chamadas regras anti-elisivas, (ou *General Anti-Avoidance Rules – GAAR*), o Brasil é o único país que delas prescindir, pois Este foi capaz de atingir os objetivos de evitar a elisão, ou seja, de tributar os planejamentos tributários tidos como abusivos, através da desconsideração de atos jurídicos levados a cabo apenas com fim de redução de tributos, sem qualquer lei anti-elisiva específica, exceção feita às regras de *thin cap* e *interest rate cap*, as quais foram recentemente introduzidas no ordenamento interno. Isso quer dizer que o contribuinte fica completamente sem princípios norteadores para a estruturação de suas operações, sempre na incerteza e insegurança quanto à interpretação que seus atos receberão dos aplicadores do direito. A título de conclusão, com um leve toque de ironia, ou bem pode ser dizer que nós somos mais inteligentes e

perspicazes que o mundo moderno, pois somos capazes de evitar os planejamentos abusivos sem a promulgação de uma lei anti-elisiva propriamente dita, ou temos aqui, mais uma vez o ataque beligerante-arrecadatório do fisco, em desrespeito frontal e total ao Princípio Constitucional da Segurança Jurídica.

Em suma, se não há regra que possa tolher as operações realizadas pelo Grupo Pandurata, e se o país não preocupou em editar leis anti-elisivas específicas, os contribuintes não podem ser condenados por engendramentos de operações com o intuito de obterem redução de sua carga tributária. Ademais, não podem estes mesmos contribuintes permanecer reféns do entendimento presuntivo dos Agentes Fiscais, pois da forma como se encontra a discussão atual sobre planejamento, percebe-se claramente que cada agente se vale da sua própria teoria (abuso de forma, abuso de direito, simulação, substância sobre a forma) na fundamentação utilizada e desenvolvida nos Termos de Verificação Fiscal, não havendo a menor uniformização ou padronização na aplicação destes conceitos por parte da fiscalização (todos estrangeiros, diga-se de passagem).

Ademais, sem uma lei específica que delimite os contornos do que se entende por planejamento tributário abusivo, ficam os contribuintes sem a proteção da vigência da lei num determinado tempo e espaço, uma vez que a mera mudança da jurisprudência faz com que os fatos pretéritos sejam todos abarcados pela aplicação desta nova interpretação.

Explico melhor.

Se uma dada conduta era tida como aceitável quando da sua realização, basta que haja uma mudança no entendimento dos aplicadores do direito (ou seja, que esta mesma conduta passe a ser “tipificada” como sendo abusiva) para que o contribuinte tenha que arcar com as consequências da aplicação da nova jurisprudência. Assim, em exemplo teórico, mesmo que as operações denominadas como “casa e separa” tenham sido consideradas como válidas por anos a fio, bastou que as mesmas fossem consideradas abusivas para que todos as operações julgadas daí em diante passassem a serem enquadradas dentro do novo conceito jurisprudencial, sem que se fizesse um corte temporal para aplicação da mesma. Assim, ainda que a operação de “casa e separa” tem sido realizada em ano-calendário onde a mesma ainda era aceita, nova interpretação retroagiria no tempo, para desqualificar tal operação, podendo, muitas vezes, ainda ensejar a qualificação da multa de ofício sob entendimento de que houve dolo por parte do contribuinte.

Importante deixar claro que os anos objetos de fiscalização foram os de 2005, 2006, 2007 e 2008, época na qual o entendimento jurisprudencial era no sentido da possibilidade das operações realizadas pela recorrente.

Portanto, a lei, e somente esta, é fonte suprema de geração de obrigações e direitos, estabelecida sempre de acordo com o Texto Constitucional, não podendo a Administração proibir o que a lei não proíbe, como ocorreu no presente caso, no que se refere à desconsideração da atividade desenvolvida pela Pandurata Assessoria, bem como do próprio negócio jurídico consubstanciado na prestação de serviços de assessoria comercial entre aquela e a Recorrente.

Logo, demonstrada a total transparência dos atos praticados, não só pela Recorrente, mas por todo o Grupo Pandurata, notadamente: (i) na constituição da Pandurata Assessoria e a conseqüente segregação das atividades de assessoria comercial que passaram a ser desenvolvidas exclusivamente por esta; (ii) no pagamento de preço justo à Pandurata Assessoria pelos serviços de assessoria comercial por ela prestado em favor da Recorrente,

mediante celebração de contrato de prestação de serviços; (iii) na dedução das despesas necessárias, usuais e normais na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL da Recorrente, devidamente informadas às Autoridades Fiscais em todas as declarações e de mais obrigações acessórias prestadas/cumpridas; (iv) no mútuo validamente realizado entre a Recorrente e a Pandurata Assessoria, mediante celebração de contrato de mútuo e devido registro contábil dos montantes devidos; (v) na cessão de créditos também objeto de contrato devidamente assinado, não há como prosperar a tese da fiscalização que se estava diante de fraude e/ou simulação.

Outrossim, muito embora a Turma Julgadora tenha mencionado a presença de simulação, dissimulação e fraude no presente caso, todos os atos societários que envolveram a constituição da Pandurata Assessoria, bem como os negócios jurídicos celebrados entre esta e a Recorrente (contrato de prestação de serviços de assessoria comercial; contrato de mútuo e cessão de créditos) foram efetivamente praticados e as declarações neles contidas guardaram estrita consonância com as deliberações de vontade emanadas por cada uma das partes.

Assim, em respeito ao Princípio da Legalidade reconheço a regularidade dos atos e negócios jurídicos praticados pela Recorrente, notadamente a regularidade da constituição de uma empresa prestadora de serviços, a qual fez a opção pela tributação dos seus lucros através do regime de apuração denomina “Lucro Presumido”, sem que tal fato possa ser considerado ato ilícito, haja vista a inexistência de fraude, simulação ou conluio ou ainda de uma lei anti-elisiva que permita ao fisco desconsiderar operações que, apesar de legalmente consituídas, tenham o único objeto alcançar a redução da base tributária imponible.

Da Glosa das Despesas com a Prestação de Serviços de Assessoria

Quanto a glosa das despesas com a prestação de serviços de assessoria comercial, melhor sorte não assiste à fiscalização. Não porque os requisitos estabelecidos pelo artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda tenham ficado cabalmente demonstrado pelo contribuinte, mas porque este não foi o fundamento adotado pelo agente fiscal na fundamentação dos autos de infração.

A glosa das referidas despesas foi consequência da desconsideração da personalidade jurídica da Pandurata Assessoria, pois se sua personalidade jurídica fora desconsiderada, por lógico se tem que nenhum serviço possa ter sido prestado por pessoa jurídica que fora tida como sendo juridicamente inexistente.

A prova cabal de que fora esta a fundamentação adotada pela fiscalização encontra-se no fato de que a própria Turma Julgadora *a quo* entendeu por bem permitir que se abatasse dos valores apurados nos autos de infração, os impostos recolhidos pela empresa desconsiderada, gerando, assim, direito creditório para a autuada (Pandurata Alimentos). Se a fundamentação tivesse sido a da glosa das despesas pura e simples, não haveria que se falar em qualquer direito creditório da ora recorrente. Uma vez provado que os serviços de assessoria contratados não foram prestados, ou que estes não eram usuais ou necessários para a manutenção da fonte produtora da autuada, proceder-se-ia com a glosa destas despesas, readicionando-as à base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Portanto, uma vez combatida a tese da possibilidade da desconsideração da personalidade jurídica da empresa de assessoria comercial, entendo que as despesas com a prestação de serviços devem ser tidas como dedutíveis, por falta de fundamentação para que se possa entender de outra maneira uma vez que a tese sustentada pela fiscalização foi a de que

houve simulação na constituição da empresa de serviços, tendo este sido constituída apenas no papel, sem qualquer substância econômica que pudesse justificar a sua existência, salvo a de economia abusiva de tributos. Como já dito antes, a glosa das despesas foi consequência da desconsideração da personalidade jurídica da empresa prestadora de serviço, e não se constituiu como fundamento autônomo dos autos de infração em questão.

Verifica-se, portanto, que a manutenção da glosa das despesas caracterizaria nítida alteração do critério jurídico adotado pelo Sr. Agente Fiscal quando do lançamento.

Ora, se este órgão colegiado tentasse alterar o critério jurídico adotado pela Fiscalização, estaria este órgão invadindo indevidamente a esfera de competência, exclusiva, da Fiscalização, que detém o poder - dever de efetuar o lançamento tributário, nos termos do artigo 142 do CTN.

Noutras palavras, se assim fosse feito, se estaria usurpando da competência atribuída, pelo legislador complementar, à autoridade lançadora com o fito de "salvar" os autos de infração, violando, dessa forma, o disposto no artigo acima indicado.

Portanto, em razão da impossibilidade de se alterar o critério jurídico dos autos de infração, voto no sentido de declarar como sendo dedutíveis as despesas incorridas pela autuada com a prestação de serviços de assessoria comercial contratadas da empresa Pandurata Assessoria.

CONCLUSÃO

Por todo o acima exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, a fim de reconhecer a regularidade dos atos e negócios jurídicos praticados pela Recorrente, notadamente a regularidade da constituição de uma empresa prestadora de serviços, bem como, por conseguinte, declarar também válida a dedução das despesas incorridas com a assessoria comercial na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, reformando a decisão ora recorrida e cancelando, por conseguinte, os autos de infração objeto do presente processo.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélio Eduardo de Paiva Araújo – Redator Designado

Declaração de Voto

Conselheiro Marcio Rodrigo Frizzo.

Inobstante o respeitável entendimento do Relator, inquestionavelmente autorizado a tecê-los, peço vênia para divergir de seu entendimento, nos termos que passo a expor.

1. Da simulação e do ato dissimulado

Inicialmente cabe analisar a simulação ocorrida no caso em questão, conforme constatada pelo auditor fiscal em seu termo de verificação (fls.5428/5430).

Em trecho retirado do termo de constatação de irregularidades fiscais, o auditor fiscal entendeu que a “Pandurata Assessoria Comercial foi criada ‘apenas no papel’, para que a Pandurata Alimentos tivesse seu lucro real diminuído com o pagamento de serviço de assessoria comercial, enquanto que a Pandurata Assessoria Comercial tributasse lucros de forma presumida” (fls. 5428)

Em outro trecho o auditor fiscal é bastante esclarecedor ao caracterizar o ocorrido (fls. 5428):

Segundo a doutrina e jurisprudência administrativa, configura-se como simulação, o compromisso do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade, ao passo que a dissimulação contém em seu bojo um disfarce, no qual se encontra escondida uma operação em que o fato revelado não guarda correspondência com a efetiva realidade, ou melhor, dissimular é encobrir o que é. Encontramos elementos suficientes que demonstram que o caso específico é de dissimulação.

Tal simulação, segundo entendimento e fundamento apresentado pelo fiscal, vem fundamentada com os fatos narrados pelo auditor fiscal em relação à inexistência de sede da empresa supostamente criada (Pandurata assessoria Comercial), a transferência de empregados sem a rescisão contratual, a prestação de serviços somente para a empresa recorrente (Pandurata Alimentos), composição societária entre outros (fls. 5428/5429).

Ora, da conclusão tirada pelo auditor fiscal, segundo sua interpretação dos fatos, o estratagema utilizado pela recorrente, fica claro que o negócio simulado foi a criação de uma empresa de assessoria comercial, transferindo para essa, parte do lucro da recorrente, de forma que aquela pudesse tributá-lo na forma presumida, ou seja, a Pandurata Assessoria Comercial não existia de fato, o que havia era apenas uma simulação visando “maquiar” outra situação.

Segundo Nelson Nery Junior, a simulação “*consiste na celebração de um negócio que tem aparência normal, mas que não objetiva o resultado que dele juridicamente se espera, pois há manifestação enganosa de vontade.*”¹

Silvio Rodrigues, trazendo definição de Clóvis Beviláqua, esclarece que a simulação “*é uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado.*”²

O ato dissimulado, ou seja, aquele que realmente aconteceu, por trás de toda a operação foi que existia apenas uma empresa, a Pandurata Alimentos, ora recorrente, que usou de subterfúgios para que pudesse diminuir seu lucro e com isso a base de cálculo do Imposto de Renda e reflexos lançados.

Inclusive os fundamentos legais válidos utilizados pelo auditor para realizar o lançamento, foram o art. 167 do Código Civil, bem como os art. 116 e 149 do Código Tributário Nacional (fls. 5372), aliás, são os únicos que lhe dão sustentáculo para a referida anulação dos negócios efetuados:

Enquadramento legal

Arts. 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 299 e 300, do RIR/99

Arts. 166, VI e 167 da Lei 10.406 de 10/01/2002 – Código Civil

Arts. 116 e 149 da Lei n. 5.172 de 25/10/66 - CTN

Vejam os artigos mencionados do CTN:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Neste caso, o mencionado dispositivo carece de regulamentação para sua aplicação, vez que ainda não foi promulgada a lei ordinária exigida no parágrafo único.

O disposto no art. 149 do CTN apenas autoriza o auditor fiscal a fazer o lançamento de ofício nas hipóteses previstas nos incisos, de forma que não pode ser usado como fundamento para a desconsideração dos negócios da Pandurata Assessoria Comercial, conforme realizado pelo Fisco.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: [...]

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

Os referidos dispositivos do Código Civil assim dispõem:

Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando: [...]

VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa;

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

É evidente que **o fundamento lógico-jurídico utilizado pelo auditor fiscal para realizar o lançamento dos créditos tributários foi a identificação de simulação** (art. 167 do CC) na criação da empresa Pandurata Assessoria Comercial, o que ocasionou a utilização dos demais dispositivos (art. 249, I, 251, p. único, 299, 300 do RIR) para o cálculo dos tributos devidos, quais sejam IRPJ e CSLL e reflexos.

A identificação do verdadeiro dispositivo legal utilizado pelo Auditor para realizar o lançamento é de extrema importância para a determinação da natureza jurídica do fundamento legal e os reflexos que tal caracterização terá sobre a autuação, nomeadamente sobre as multas a serem aplicadas. Neste sentido Hugo de Brito Machado afirma que:

“a dissimulação, a que se refere o parágrafo único do art. 116 do CTN, é sempre um ato ilícito. Não se confunde com a situação na qual o contribuinte, embora com a intenção clara e até confessada de fugir ao tributo, ou de reduzir o valor deste, opta pela prática de um ato, ou a realização de um negócio, em vez de outro. Desde que não se trate de prática abusiva ou anômala, estará no campo da licitude e contra ele o Fisco nada pode fazer”.³

Ora, como acima demonstrado o auditor fiscal não poderia se referir a dissimulação do art. 116 do CTN, pela mencionada ausência de previsão legal (norma complementar inexistente) e, portanto, a simulação possível de ser aplicada é aquela prevista no art. 167 do CC. Reparem que ela é norma de direito civil e lei ordinária e não norma de direito tributário, pois para isso teria que ser de origem complementar (formal) conforme disposto no art. 146, III, “b” da C.F.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Assim tal fundamento (art. 116 do CTN) não poderia lastrear “**Lançamento Tributário**” de ofício, pois padece de vício legislativo quanto a forma e não pode fundamentar lançamento tributário. Pode regular apenas relações cíveis.

Porém não aprecio tal tópico em virtude da falta de provocação. E retomo aos tópicos provocados.

A constatação de que o caso é de “simulação” é novamente expresso em outro trecho do termo de constatação, no qual o auditor fiscal deixa claro que “as partes envolvidas enquadram-se no conceito de pessoas vinculadas, que montaram uma operação, ‘apenas no papel’ visando, intencionalmente, à redução da carga tributária da Pandurata Alimentos Ltda utilizando-se da empresa Pandurata Assessoria Comercial Ltda.” (fls. 5413).

Outra conclusão não há, pelos trechos acima apontados e pelas informações contidas no termo de constatação, se não a de que realmente houve uma simulação, portanto, deveria ter sido desconstituído o ato simulado (existência de duas empresas separadas) e considerado para os efeitos da tributação o que se quis dissimular (a existência de apenas uma empresa). **Tal conclusão se dá com base no fundamento legal utilizado pelo Auditor Fiscal no auto de infração (art. 167 do CC).**

Porém o fiscal se limitou a **Desconsiderar o Ato Praticado**, previsto na primeira parte do artigo, e não considerou a segunda parte do artigo, que é considerar o **Ato que se Dissimulou**:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

As consequências do art. 167, o ato “Nulo”, além de constarem na parte final do próprio artigo, são complementadas também pelos artigos 169 e 170.

Art. 169. O negócio jurídico nulo não é suscetível de confirmação, nem convalesce pelo decurso do tempo.

Art. 170. Se, porém, o negócio jurídico nulo contiver os requisitos de outro, subsistirá este quando o fim a que visavam as partes permitir supor que o teriam querido, se houvessem previsto a nulidade.

Em outras decisões deste Egrégio Conselho a existência da simulação foi analisada da mesma forma que ficou gravada a necessidade de se considerar o ato jurídico dissimulado, conforme trecho retirado da declaração de voto do cons. João Francisco Bianco no Acórdão 1401-00.155:

ou seja, aquele que efetivamente a parte pretendeu realizar e não aquele que simuladamente ocorreu.

Em mais de um momento o auditor fiscal se referiu as operações realizadas pela recorrente como simulação, confirmando toda a sua fundamentação (art. 167), inclusive elencando oito irregularidades que segundo o auditor confirmariam a existência de negócio simulado (fls. 31 e 32)

Portanto, concluo essa breve introdução, indicando que **entendo pela ocorrência da simulação na operação realizada pelo recorrente, devidamente constatada e legalmente fundamentada pelo auditor (art. 167 do CC)**, qual seja a criação da empresa Pandurata Assessoria Comercial. De fato, tal pessoa jurídica não existiu como empresa autônoma sendo apenas parte da empresa Pandurata Alimentos (“agiam como se uma fossem”), simuladamente destacada para que se fizesse crer que se tratava de empresas diferentes visando uma diminuição ilícita de encargos tributários.

Deixando claro que se o auditor utilizou como fundamento legal no corpo do auto de infração a simulação, prevista no art. 167 c.c., deveria ter respeitado a segunda parte do art. 167 c.c. e ter considerado o ato Dissimulado, pois não pode utilizar somente uma parte do artigo, e neste caso a parte mais onerosa ao Contribuinte, ora recorrente. Passo a discorrer sobre a consequência de tal omissão por parte da fiscalização na lavratura do auto de infração.

1.1 Preliminar De Nulidade Do Auto De Infração

Feitas as considerações acima há de se considerar a nulidade do lançamento feito no auto de infração, uma vez que a base de cálculo utilizada encontra-se incorreta, em razão de que o ato dissimulado não foi devidamente considerado.

A simples ocorrência do fato gerador não tem capacidade de criar a relação tributária entre o fisco e o contribuinte, nem tão pouco, seu objeto, qual seja o crédito tributário, que se origina com o efetivo lançamento do tributo pela autoridade competente. Porém tal lançamento deve obrigatoriamente respeitar a regra-matriz de incidência tributária.

A regra-matriz de incidência tributária é a norma jurídica tributária em sentido estrito, tal como vem definido no art. 3º do CTN, pois o seu núcleo é essencialmente a definição de uma norma geral e abstrata e genérica que define as normas do tipo tributário, definindo seus critérios:

- (1) material,
- (2) temporal,
- (3) espacial,
- (4) subjetivo e
- (5) quantitativo.

É a norma de conduta que informa os limites materiais de incidência do fenômeno tributário, como realização do princípio da reserva legal.

Em outras palavras, a regra-matriz de incidência tributária apresenta como elementos essenciais: sujeito ativo; sujeito passivo; hipótese de incidência; base de cálculo; e alíquota.

Todos esses elementos são os componentes da Regra Matriz de Incidência Tributária e, na falta de qualquer um deles, haverá a obrigatória inexistência do tributo (ou seja, a nulidade do lançamento). Portanto, enquanto a lacuna não for suprida, não existe tributo.

No presente caso, entendo que a base de cálculo do lançamento realizado não foi devidamente identificada, de forma que o próprio tributo não foi formalmente constituído.

Explico.

Ao verificar a simulação na criação da empresa Pandurata Assessoria Comercial, o auditor deveria ter considerado o ato dissimulado, qual seja a existência de apenas uma empresa a ser fiscalizada, conforme, longamente fundamento ao AFRFB. Não pode ele utilizar um fundamento para desconsiderar o ato simulado e não o seguir para efetuar o lançamento.

Ora dessa forma, as despesas pagas pela Pandurata Assessoria Comercial (cuja criação foi considerada como simulação) deveriam ter sido consideradas, vez que o auditor fiscal considerou as duas empresas como uma só (conseqüência natural e previsão legal quando constatação da simulação – art. 167 c.c.).

O próprio auditor fiscal reconheceu tal situação ao mencionar (fls. 5424) o balanço combinado apresentado pela recorrente como forma de permitir uma comparação entre ambas as empresas.

Semelhante balanço deveria ter sido realizado pelo auditor fiscal, que fundamentado na indicação da ocorrência de simulação (art. 167 do CC), desconsiderou os negócios realizados entre as empresas por entender que na verdade se tratava de empresa única, conforme abaixo (fls. 5425):

Compreendemos que este documento demonstra a necessidade da administração das empresas (Pandurata Alimentos e Pandurata Assessoria Comercial) em obter informações quanto aos ganhos em razão das operações realizadas; demonstra a unicidade, ou seja, que embora a Pandurata Alimentos tenha sido “desmembrada” (área comercial) no papel, na verdade, continuam operacionalizando como se fosse empresa única.

Resumidamente, o auditor fiscal deveria ter desconsiderado as despesas e receitas “intercompany”, ou seja, as realizadas entre as duas pessoas jurídicas, mas considerado como base de cálculo todas as despesas e receitas das duas empresas para o cálculo do lucro real. E isto efetivamente não foi feito.

Tal situação foi alegada pela recorrente em suas razões de recurso voluntário, consoante se percebe do item “3.1. Da ausência de consideração das despesas pagas pela Pandurata Assessoria” (fls. 5852).

Dessa forma, entendo que se conforme o art. 167 do Código Civil (fundamento legal utilizado pelo auditor fiscal), o ato dissimulado deve ser considerado, as despesas realizadas pela Pandurata Assessoria Comercial, cuja existência foi tida como inexistente, devem ser consideradas como se realizadas pela própria recorrente.

As razões da recorrente no sentido de que a descon sideração de todas as operações realizadas pela Pandurata Assessoria Comercial são, a meu ver, razoáveis e em consonância com as previsões legais utilizadas pelo próprio auditor fiscal (fls. 5853). Vejamos:

Com efeito, desconstruir todas as operações realizadas pela Recorrente com a Pandurata Assessoria e considerar apenas o abatimento do montante pago a título de IRPJ e CSLL, sem se realizar a recomposição de toda a base de cálculo – como se fossem apenas uma empresa – ou seja, sem se considerar todas as despesas, incorridas por ambas as empresas, como fez a Turma Julgadora, representa um evidente contra-senso e uma nítida falta de liquidez e certeza às autuações que não podem ser admitidos por esse E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Entendo como correto o raciocínio de que uma vez declarada a simulação, há de se descon siderar o ato simulado (existência da Pandurata Assessoria Comercial) e considerar a existência somente da Pandurata Alimentos, ora recorrente (ato dissimulado). Isso, tanto para a composição do lucro quanto dos débitos existentes.

Dessa forma, a base de cálculo utilizada pelo auditor fiscal encontra-se incorreta, pois descon siderou as despesas realizadas pela Pandurata Alimentos, mas em nome da Pandurata Assessoria Comercial, cuja criação foi descon siderada com a simulação.

Dessa forma, a alegação de ausência de liquidez e certeza feita pela recorrente há de ser provida vez que realmente a constituição do crédito tributário teve uma base de cálculo errada, violando assim os dispositivos legais, art. 142 do CTN e art. 10 e 11 da lei 70.235/72, mencionados pela recorrente (fls. 5850).

Os lançamentos tributários devem observar requisitos de liquidez e certeza, sob pena de ser constatada a nulidade, conforme previsão expressa do art. 142 do CTN, senão vejamos:

Art. 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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

A liquidez do crédito tributário constituído através de auto de infração é essencial e intrínseco ao próprio lançamento. Neste sentido Eduardo Sabbag afirma a importância da liquidez do lançamento, vez que através deste permite-se a aferição do quantum debeat (o “quanto devido”). Assim, o lançamento torna o crédito tributário, antes inexigível e ilíquido, em crédito exigível e líquido. A liquidez, como é cediço, é atribuído daquilo que se define, com precisão, quanto à extensão e limites.⁴

A inobservância dos requisitos essenciais do lançamento, previstos no art. 142 do CTN tais como a liquidez, ocasionam a nulidade do mesmo, conforme reiteradas vezes este Egrégio Conselho se manifestou:

IRPJ - LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO - REQUISITOS ESSENCIAIS - LIQUIDEZ E CERTEZA - Não pode prevalecer lançamento tributário que padece dos requisitos de liquidez e certeza. (Acórdão nº 107-07.187)

IRPJ - IRRF - CSSL. TEORIA GERAL DO DIREITO – RELAÇÃO JURÍDICA MATERIAL - INOBSERVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS DE LIQUIDEZ, CERTEZA E EXIGIBILIDADE - A ofensa aos princípios de liquidez e certeza que devem povoar o lançamento contamina a segurança da relação jurídica e vida o crédito tributário, retirando-lhe a sua exigibilidade. Trata-se de infração acoimada que, à luz de diligência fiscal superveniente levada a termo pelo próprio autuante, restou conclusa a dúvida sobre as proveniência e quantificação dos valores iniciais imputados.

LANÇAMENTO. LIQUIDEZ E CERTEZA.- A constituição do crédito tributário pelo lançamento não comporta infidelidade quanto aos requisitos estipulados no art. 142 do CTN, sob pena de afronta à certeza e segurança jurídica envoltas no princípio da reserva legal. (Acórdão nº 1401-00.015).

IRPJ. PRINCÍPIO DA TIPICIDADE. SUPERFICIALIDADE DA INVESTIGAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA ACUSATORIA. O princípio da tipicidade revela que o instituto da competência impositiva fiscal deve ser exaustiva. Todos os critérios necessários à descrição tanto do fato tributável como da relação jurídico-tributária reclamam uma manifesta e esgotante previsão legal. O lançamento fiscal não pode se valer de sua própria dúvida. A certeza e segurança jurídicas envoltas no princípio da reserva legal (CTN, arts. 32 e 142) não comportam infidelidades nos lançamentos fiscais.[...]

Lamentável. A omissão de registro de receitas operacionais longe de se revestir dos apanágios de presunção legal, revela, incontestavelmente, infração imputável pelas próprias escriturações, contábil e fiscal das empresas. Independe até mesmo de prescrição legal específica para convalidar e coibir-se a existência do ilícito.

O Regulamento do Imposto de Renda, em seu artigo 157 I ao determinar que a escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, não permite quaisquer tipos de outras ilações ao sabor das conveniências de seu intérprete. A ausência dos registros de receitas, notadamente a que consagra o regime de competência conspurca, com todas as luzes - nas empresas que operam com fundamento no lucro real - as demonstrações financeiras, sobrelevando-se considerável carga de inconsistência na apuração do seu lucro real.

Como se depreende, algumas questões que devem necessariamente preceder o ato de lançamento não foram observadas pelos autores da acusação. O lançamento padece de liquidez e certeza e afronta os artigos 32 e 142 do CTN. (Acórdão nº 103-20.473)

Tais erros na quantificação da base de cálculo, inclusive, foram reconhecidos pela própria DRJ, nos termos expostos nas argumentações de fls. 579.

Corroborando este entendimento, Paulo de Barros Carvalho ensina, a respeito da impossibilidade de alteração pela DRJ dos lançamentos realizados pelo auditor fiscal, que: a prática tem demonstrado a frequência de tentativas da administração, no sentido de alterar lançamentos, fundando-se em novas interpretações de dispositivos jurídico-tributários. A providência, entretanto, tem sido reiteradamente barrada nos tribunais judiciais, sobre o fundamento explícito no art. 146 do Código Tributário Nacional [...] 5

O referido dispositivo tem o seguinte comando normativo:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

O disposto no art. 142 do CTN demonstra a necessidade de ser realizado o lançamento, incluída a determinação da base de cálculo do tributo a ser lançado, sendo impossibilitado que tal base seja determinada posteriormente ao lançamento, conforme ocorreu no presente caso. E o preceituado no art. 146 do CTN, impossibilita a alteração do lançamento que não se baseie em fato gerador posterior a autuação do sujeito passivo. Dessa forma, a DRJ e o CARF estão impedidos de “consertar” o vício da base de cálculo do auto de infração.

Portanto, preliminarmente voto por dar provimento ao recurso para reconhecer a nulidade do auto de infração, em decorrência de utilização da base de cálculo incorreta para o lançamento, bem como por não ter sido observada a regra-matriz de incidência conforme acima demonstrado. Do mesmo modo, não houve a correta consideração pelo fiscal, se tomar por base o fundamento legal por ele apontado (art. 167 do CC), do ato que restou dissimulado.

1.2 No Mérito - Da Compensação Dos Tributos Pagos.

Neste ponto, passo a apreciar as alegações da recorrente, de que os tributos pagos pela Pandurata Assessoria Comercial devem ser abatidos do valor lançado (IRPJ e CSLL), na reconstituição de seu lucro real, bem como a possibilidade de serem restituídos em procedimento autônomo, o PIS e a COFINS pagos pela Pandurata Assessoria Comercial, vez que tais tributos, pela ocorrência da simulação, foram pagos indevidamente.

1.3 No Mérito - Do IRPJ e da CSLL (PIS e COFINS)

A decisão, em primeira instância, da Turma Julgadora foi no sentido de prover parcialmente o pedido, determinando a compensação apenas dos valores do IRPJ e da CSLL recolhidos em DARF, não sendo, porém aceitas as compensações e abatimentos dos tributos retidos na fonte (IRRF e CS), e do PIS e da COFINS, conforme planilha e valores apresentados no acórdão da DRJ (fls. 5791/5792), deixando a decisão contraditória.

No entanto, entendo que além desses valores compensados, devem o ser os valores pagos a título de IRPJ e CSLL retidos na fonte, conforme alegado pelo recorrente em suas razões (fls. 5858/5860) e apresentados em planilha, abaixo colacionada:

Processo n° 16095.000723/2010-17
Acórdão n.º 1302-001.325

S1-C3T2
Fl. 6.167

Tributo	Período-base	Valores pagos em DARF	IR/Fonte considerada na DIPJ e desconsiderado pela Turma Julgadora	Valor total devido declarado - DIPJ
IRPJ	1º Trv2005	1.840.878,70	380.072,26	2.021.052,06
IRPJ	2º Trv2005	488.186,51	114.043,04	602.229,55
IRPJ	3º Trv2005	370.828,70	89.080,00	468.908,70
IRPJ	4º Trv2005	559.932,24	130.565,91	690.498,15
IRPJ	1º Trv2006	880.388,81	197.558,90	1.048.087,22
IRPJ	2º Trv2006	489.187,08	114.147,07	603.314,16
IRPJ	3º Trv2006	739.318,07	191.593,59	930.911,63
IRPJ	4º Trv2006	828.235,86	192.342,67	1.020.578,22
IRPJ	1º Trv2007	812.084,30	188.360,86	1.000.415,15
IRPJ	2º Trv2007	649.186,16	127.961,92	677.117,08
IRPJ	3º Trv2007	620.788,47	121.374,95	642.161,42
IRPJ	4º Trv2007	950.437,10	220.641,23	1.171.078,33
IRPJ	1º Trv2008	908.702,46	210.548,81	1.117.251,10
IRPJ	2º Trv2008	621.133,35	144.834,15	765.767,48
IRPJ	3º Trv2008	593.823,96	138.281,02	731.905,00
IRPJ	4º Trv2008	845.898,96	196.437,48	1.042.135,32
Total IRPJ		11.427.884,60	2.867.803,80	14.085.489,55

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/09/2014 por HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO, Assinado digitalmente em 02/10/2014 por GUILHERME POLLASTRI GOMES DA SILVA, Assinado digitalmente em 26/09/2014 por MARCIO RODRIGO FRIZZO, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 23/09/2014 por HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO

Impresso em 29/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Tributo	Período-base	Valores pagos via DARF	CSLL/Fonte considerada na DIPJ e desconsiderada pela Turma Julgadora	Valor total devido declarado - DIPJ
CSLL	1º Tr/2005	476.957,23	289.361,81	729.739,74
CSLL	2º Tr/2005	142.933,94	76.028,70	218.962,64
CSLL	3º Tr/2005	111.821,88	59.373,33	170.998,21
CSLL	4º Tr/2005	163.695,38	87.043,84	250.739,33
CSLL	1º Tr/2006	247.714,03	191.708,96	379.471,40
CSLL	2º Tr/2006	143.255,04	78.098,05	219.353,09
CSLL	3º Tr/2006	114.946,83	61.082,36	178.008,19
CSLL	4º Tr/2006	241.339,76	128.229,38	369.568,16
CSLL	1º Tr/2007	239.742,23	125.587,22	362.309,45
CSLL	2º Tr/2007	160.820,87	85.301,28	245.822,15
CSLL	3º Tr/2007	182.421,48	80.818,82	233.338,11
CSLL	4º Tr/2007	276.864,06	147.094,16	423.748,20
CSLL	1º Tr/2008	284.004,85	140.385,75	404.370,40
CSLL	2º Tr/2008	181.413,82	96.422,77	277.836,29
CSLL	3º Tr/2008	173.458,45	82.187,35	285.645,80
CSLL	4º Tr/2008	246.370,76	130.958,30	377.329,08
Total CSLL		3.333.800,57	1.771.735,67	5.105.336,24

Quadro Resumo	Valores pagos via DARF	CSLL/Fonte considerada na DIPJ e desconsiderada pela Turma Julgadora	Valor total devido declarado - DIPJ
Total IRPJ	11.427.886,05	2.857.603,50	14.086.489,55
Total CSLL	3.333.800,57	1.771.735,67	5.105.336,24
Total GRRM (IRPJ + CSLL)	14.761.686,62	4.429.339,17	19.190.828,79

Com base nos documentos acostados aos autos e valores apresentados na planilha acima, não de ser compensados os tributos pagos a título de IRPJ e CSLL, recolhidos em DARF e retidos na fonte, bem como restituídos o PIS e COFINS, por dois fundamentos principais:

i) Primeiro em virtude da simulação constatada pelo auditor fiscal (art. 167 do CC) e que fundamentou o auto de infração, a simulação apontada anula um fato (duas empresas), porém persiste o fato Dissimulado (uma única empresa).

Assim o fato Dissimulado é uma única empresa como já exaustivamente explanado. Se assim fundamentou o auditor fiscal, devem os tributos recolhidos por ambas as empresas serem compensados na consolidação da tributação.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/09/2014 por HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO, Assinado digitalmente em 02/10/2014 por GUILHERME FULCINI DOMES BARCELONA, Autenticado digitalmente em 23/09/2014 por MARCO ROBERTO

RIGO FRIZZO, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 23/09/2014 por HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO

Impresso em 29/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

a analisar o fundamento legal do auto de infração, o qual este conselho não pode fugir ou alterar:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

Art. 170. Se, porém, o negócio jurídico nulo contiver os requisitos de outro, subsistirá este quando o fim a que visavam as partes permitir supor que o teriam querido, se houvessem previsto a nulidade.

Utilizando o fundamento do auto do infração, ao qual somos vinculados, temos que buscar o conceito e a validade dos negócios jurídicos “**Nulos**”:

Art. 169. O negócio jurídico nulo não é suscetível de confirmação, nem convalesce pelo decurso do tempo.

“No direito brasileiro são nulos os negócios jurídicos se:

*a manifestação de vontade for manifestada por agente absolutamente incapaz;

*o objeto for ilícito, impossível, indeterminado ou indeterminável;

*o motivo determinante, comum a ambas as partes for ilícito;

*tiverem como objetivo fraudar a lei;

*a lei declará-los nulos expressamente;

*houver simulação ou coação absoluta.

Nestes casos, o negócio jurídico não gera efeitos no mundo jurídico, ou seja, não gera nem obrigações, nem tampouco direitos entre as partes.”

(http://pt.wikipedia.org/wiki/Neg%C3%B3cio_jur%C3%ADdico#Nulidade).

Pacífico é na Doutrina e Jurisprudência que o negócio jurídico nulo, não gera efeitos entre as partes, ou seja, não pode produzir resultado no mundo jurídico.

Assim somente posso entender, como o AFRFB entendeu, que se a utilização da empresa “**Pandurata Comercial**” foi nula e deve ser desconsiderada (simulação art. 167 c.c.), também seus atos praticados não podem ser utilizados para efeitos tributários, pois fatos inexistentes e sem efeitos jurídicos não podem ser fato gerador de tributos.

Em caso análogo o Superior Tribunal de Justiça, fundamentando-se em importante doutrina entendeu pela possibilidade de restituição da contribuição de melhoria nos casos em que a melhoria não tenha efetivamente ocorrido. Ou seja, inexistindo o fato gerador (a efetiva melhoria do imóvel) haveria o direito a restituição caso o tributo houvesse sido pago. Colaciono as ementa e as razões do voto do ministro Luiz Fux, no acórdão proferido em REsp nº 647.134/SP:

TRIBUTÁRIO. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. OBRA INACABADA. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E FATO GERADOR DA EXAÇÃO OBRA PÚBLICA EFETIVADA. VALORIZAÇÃO DO

IMÓVEL. NEXO DE CAUSALIDADE. INOCORRÊNCIA. DIREITO À RESTITUIÇÃO.

1. Controvérsia que gravita sobre se a obra pública não finalizada dá ensejo à cobrança de contribuição de melhoria.

2. Manifesta divergência acerca do atual estágio do empreendimento que deu origem à exação discutida, sendo certo é vedado à esta Corte Superior, em sede de Recurso Especial, a teor do verbete Sumular n.º 07/STJ, invadir a seara fática-probatória, impondo-se adotar o entendimento unânime da época em que proferido o julgamento pelo Tribunal a quo, tanto pelo voto vencedor, como pelo vencido, de que quando foi instituída a contribuição de melhoria a obra ainda não havia sido concluída porquanto pendente a parte relativa à pavimentação das vias que circundavam o imóvel de propriedade da recorrente.

3. A base de cálculo da contribuição de melhoria é a diferença entre o valor do imóvel antes da obra ser iniciada e após a sua conclusão (Precedentes do STJ: RESP n.º 615495/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ de 17.05.2004; RESP 143996 / SP; Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 06.12.1999)

4. Isto porque a hipótese de incidência da contribuição de melhoria pressupõe o binômio valorização do imóvel e realização da obra pública sendo indispensável o nexo de causalidade entre os dois para sua instituição e cobrança.

5. Consectariamente, o fato gerador de contribuição de melhoria se perfaz somente após a conclusão a obra que lhe deu origem e quando for possível aferir a valorização do bem imóvel beneficiado pelo empreendimento estatal.

6. É cediço em doutrina que: "(...) Só depois de pronta a obra e verificada a existência da valorização imobiliária que ela provocou é que se torna admissível a tributação por via de contribuição de melhoria." (Roque Antonio Carrazza, in "Curso de Direito Constitucional Tributário", Malheiros, 2002, p. 499)

7. Revela-se, portanto, evidente o direito de a empresa que pagou indevidamente a contribuição de melhoria, uma vez que incontroversa a não efetivação da valorização do imóvel, haja vista que a obra pública que deu origem à exação não foi concluída, obter, nos termos do art. 165, do CTN, a repetição do indébito tributário.

8. Precedentes: RESP 615495/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ de 17.05.2004; RESP 143996/SP, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 06.12.1999. [...]

Isto porque a hipótese de incidência da contribuição de melhoria pressupõe o binômio valorização do imóvel e realização da obra pública sendo indispensável o nexo de causalidade entre os dois para sua instituição e cobrança.

Consectariamente, o fato gerador de contribuição de melhoria se perfaz somente após a conclusão a obra que lhe deu origem e

quando for possível aferir a valorização do bem imóvel beneficiado pelo empreendimento estatal.

A lógica que ora se apresenta é a mesma, uma vez que ao aplicar o instituto da simulação às operações da “**Pandurata Assessoria Comercial**”, o auditor anulou suas operações e com elas, os fatos geradores dos tributos deixaram de existir. Portanto, a mesma conclusão aplicada pelo ministro Luiz Fux entendendo aplicável no presente caso, qual seja: Não ocorrendo o fato gerador não deve permanecer a tributação. Em especial neste caso que o AFRFB entendeu pela “Nulidade” das operações.

Portanto, concluo pelo provimento do recurso voluntário no sentido de que deve haver a compensação dos valores pagos a título de tributos pela Pandurata Assessoria Comercial com o crédito tributário cobrado após a desconstituição das operações (simulação das operações da Pandurata Assessoria Comercial). Os valores a serem compensados são aqueles pagos a título de IRPJ e CSLL (inclusive os retidos na fonte) na forma presumida pela Pandurata Assessoria Comercial com os valores a pagar lançados de ofício pelo auditor fiscal na presente autuação.

Em consequência lógica nego provimento ao recurso de ofício, para manter a decisão da DRJ/CPS e, com isso, manter a compensação de tributos deferida (mesmo que parcial), porém a reformo para determinar a integral compensação do IRPJ e CS.

Por consequência lógica da interpretação do IRPJ e da CS, entendo que: **a)** Temos que considerar o fato Dissimulado; **b)** Temos que considerar a nulidade dos fatos geradores (tributários) na “Pandurata Assessoria Comercial” visto a nulidade do fato simulado (art. 167, 169 e 170 do c.c).

Isso também é aplicável ao PIS e COFINS, pois não se pode dizer que os fatos geradores da “Pandurata Assessoria Comercial” são nulos para IRPJ e CSLL e são válidos para PIS e COFINS, quando o fundamento utilizado no pelo AFRFB no Termo de Verificação e no auto de infração foi o art. 167 do c.c..

Porém no presente auto de infração não houve fiscalização em relação ao PIS e COFINS, nem quanto ao crédito nem quanto ao débito em ambas as empresas, assim deixo de me manifestar sobre o tema no presente processo. Visto não ser objeto.

1.4 No Mérito – Manutenção do Ato Dissimulado (Consideração Dos Débitos Para Composição Do Lucro Real).

Ressalto e acrescento a este item toda a fundamentação do item 01, que faz parte integrante dele, então aqui analiso a Manutenção do Ato Dissimulado, não para a nulidade da autuação, mas sim para a sua recomposição de base de cálculo da Apuração do IRPJ e da CS.

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

Art. 170. Se, porém, o negócio jurídico nulo contiver os requisitos de outro, subsistirá este quando o fim a que visavam as partes permitir supor que o teriam querido, se houvessem previsto a nulidade.

Art. 169. O negócio jurídico nulo não é suscetível de confirmação, nem convalesce pelo decurso do tempo.

Ressalto mais uma vez as decisões deste colegiado:

Para o direito, não importa o nome que se dá ao negócio jurídico contratado. O relevante é a natureza jurídica da operação. E é a natureza jurídica do negócio que vai determinar o seu regime de tributação. [...]

2. A Questão da Dissimulação ou Simulação Relativa

Na dissimulação, há um negócio jurídico aparente e um real. O regime tributário aplicável é aquele próprio do negócio jurídico real. [...]

A conclusão, no caso, é que não se pode pretender aplicar o regime tributário do negócio jurídico simulado ao negócio dissimulado. As operações simuladas são submetidas ao regime de tributação aplicável ao negócio jurídico efetivamente pretendido pelas partes.

No mesmo sentido estão os seguintes acórdãos:

DESCARACTERIZAÇÃO DE OPERAÇÃO DE PERMUTA — VERDADEIRA ALIENÇÃO DE PARTICIPAÇÃO. Comprovado que os atos formalmente praticados, analisados pelo seu todo, demonstram não terem as partes outro objetivo que não se livrar de uma tributação específica, e seus substratos estão alheios às finalidades dos institutos utilizados ou não - correspondem a uma verdadeira vivência dos riscos envolvidos no negócio escolhido, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer o tratamento tributário que o verdadeiro ato dissimulado produz. Permuta de participação societária por dinheiro, traduz verdadeira alienação de participação societária e não permuta. (Acórdão nº 101-95.868)

REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA - VERDADEIRA ALIENÇÃO DE PARTICIPAÇÃO COM GANHO DE CAPITAL — Se os atos formalmente praticados, analisados pelo seu todo, demonstram não terem as partes outro objetivo que não se livrar de uma tributação específica, e seus substratos estão alheios às finalidades dos institutos utilizados ou não correspondem a uma verdadeira vivência dos riscos envolvidos no negócio escolhido, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer o tratamento tributário que o verdadeiro ato dissimulado produz. (Acórdão nº 108-09.507)

IRPF - GANHO DE CAPITAL - ALIENÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS – SIMULAÇÃO - Constatada a desconformidade, consciente e pactuada, entre o negócio jurídico efetivamente praticado e os atos formais de declaração de vontade, resta caracterizada a simulação relativa, devendo-se considerar, para fins de verificação da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, o negócio jurídico dissimulado. A transferência de participação societária por intermédio de uma seqüência de atos societários caracteriza a simulação, quando esses atos não têm outro propósito senão o de efetivar essa transferência. Em tal hipótese, é devido o imposto sobre ganho de

capital obtido com a alienação das ações. (Acórdão nº 104-22.250)

Uma vez que o auditor fiscal considerou como única às duas empresas (fls. 5425 e art. 167 e 170 ambos do c.c.), todas as operações da **“Pandurata Assessoria Comercial”** passaram a ser da empresa recorrente. Isso vale para o lucro e também para as despesas. Ocorre que o auditor fiscal, fez o lançamento desconsiderando a despesa entre as companhias (Pandurata Assessoria Comercial e Pandurata Alimentos) por serem uma só, porém não ajustou as bases com as despesas remanescentes na **“Pandurata Assessoria Comercial”**. (ignorou as despesas nesse procedimento).

A própria recorrente faz menção a tal fato, conforme se vê abaixo (fls. 5852):

Ora, se a Autoridade Administrativa desconstituiu todas as operações realizadas pela Recorrente, sob a alegação de que as empresas em questão sempre operacionalizaram **como se fossem apenas uma** – o que foi ratificado pela Turma Julgadora – nada mais lógico e coerente do que se admitir o abatimento, não só dos tributos pagos na modalidade do lucro presumido pela Pandurata Assessoria, **como também as despesas por ela incorridas, do montante apurado, supostamente, como tributável pela Recorrente.**

Efetivamente, essa contradição existente na decisão recorrida (desconsideração das operações praticadas; reconhecimento da possibilidade de dedução do IRPJ e CSLL pagos pela Pandurata Assessoria, mas a impossibilidade de abatimento das despesas por ela incorridas) revela mais um aspecto da iliquidez e incerteza às autuações em questão.

Tal incongruência merece ser reformada, vez que tanto as receitas quanto os débitos devem ser unificados, excluindo-se os valores pagos **“intercompany”**. Se para efeitos do regime tributário aplicado, as operações da Pandurata Assessoria Comercial foram tidas como nulas e unificadas (art. 167 e 170 do c.c.).

Assim voto no sentido que seja recomposta a correta base de cálculo da autuação, considerando a empresa como uma só tanto quanto as receitas apuradas e despesas apuradas, ressaltando a exclusão das operação **“intercompany”**.

2 Redução da multa de ofício

A autuação fiscal aplicou multa qualificada em decorrência de ter sido considerada a existência de fraude, conforme se verifica dos trechos do demonstrativo de multa e juros (fls. 5382):

MULTAS PASSÍVEIS DE REDUÇÃO

Fatos Geradores entre 01/01/1997 e 21/01/2007: 75,00% art. 44, inciso I, da Lei n. 9.430/96

Fatos Geradores entre 01/01/1997 e 21/01/2007: 150,00% art. 44, inciso II, da Lei n. 9.430/96

Fatos Geradores a partir de 15/06/2007: 150,00% art. 44, inciso I, §1º, da Lei n. 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei n. 11.488, de 15.06.2007

Em outro trecho do termo de verificação o auditor fiscal demonstrou suas razões para a caracterização do que ele considerou como evasão fiscal e os motivos da qualificação da multa, conforme abaixo (fls. 5430):

K) DA EVASÃO FISCAL E DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA

De acordo com o artigo 957, do Regulamento do Imposto de Renda, RIR 99, a multa será de 150% nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 44.502/64, que dispõe: (...)

O auditor continua sua fundamentação nos seguintes dizeres (fls. 5431):

O conjunto de atos e negócios jurídicos praticados pelas empresas do Grupo Bauducco, representados pelos sócios, envolvendo a contratação de serviços de assessoria comercial na verdade não passaram de operações fictícias, desconexas de qualquer fato real que tiveram intuito exclusivo, excluir da tributação do lucro real da Pandurata Alimentos Ltda valores que deveriam ser tributados, caracterizando o “evidente intuito de fraude” pressuposto da aplicação da qualificação da multa de ofício.

Desta forma baseado art. 957, II do RIR/99, o auditor fiscal aplicou multa majorada, conforme abaixo:

Art. 957. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei n° 9.430, de 1996, art. 44):

I - de setenta e cinco por cento nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

O Artigo 71 é inaplicável ao caso, vejamos a legislação:

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

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

O inciso I do artigo 71 é inaplicável ao caso, primeiro porque não houve retardamento do conhecimento do fato gerador pois este não ocorreu, ou seja, o planejamento foi executado antes da ocorrência do fato gerador.

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

De fato não houve também qualquer tentativa de esconder, ou retardar o conhecimento das condições pessoais de contribuinte, ou qualquer outra condição, principalmente neste caso que todas as operações foram contabilizadas, todas as declarações

foram entregues devidamente preenchidas ao fisco, e mais todos os tributos foram recolhidos pela Pandurata Assessoria Comerical e Pandurata Alimentos.

Há plena licitude e regularidade da operação, inexistem “laranjas”, “falsidades”, “declarações falsas”, “omissões” ou qualquer irregularidade que possa ser vista como ilícitude.

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

Quando se busca o conceito de Conluio temos a seguinte definição: “Combinação entre pessoas para enganar ou prejudicar alguém; colusão, arranjo, conchavo, conspiração.” E isso não aconteceu no presente caso, uma vez as empresas não estavam em conluio para buscar retardar o conhecimento de fato gerador (art. 71) ou para fazer uma fraude (art. 72). Participavam de uma estrutura societária, que foi considerada simulada.

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.

A constatação de fraude se deu de forma equivocada pelo auditor fiscal, uma vez que se utilizou de fundamentos incapazes de caracterizar a fraude necessária para a multa conforme o inciso II do art. 957, acima transcrito.

Ou seja, a simples utilização de planejamento tributário, através de atos lícitos civil e penalmente, não caracteriza a fraude e o dolo necessário para o agravamento da multa.

Corroborando tal entendimento estão as razões do voto da cons. Heloiza Guarita Souza proferidas no acórdão 104-23.129, em 23 de abril de 2008 conforme abaixo:

Porém, o que deve ser considerado é que a simulação, por si só, não é causa geradora de sonegação, fraude e conluio.

Diante das premissas aqui expostas, pode até se admitir que as operações tenham sido simuladas, com o objetivo de evitar a ocorrência de fatos geradores de IRPJ e IRPF, mas, em momento algum, vejo a caracterização de intuito doloso ou a identificação de elementos e/ou negócios e atos jurídicos falsos, ilegítimos ou fraudulentos, capazes de caracterizar a ocorrência de sonegação, fraude e conluio, isolada ou conjuntamente.

As ações desenvolvidas pelas partes, os negócios jurídicos realizados estão dentro daquele verdadeiro direito do contribuinte de optar pela conduta menos onerosa tributariamente, arcando com os riscos dela inerentes, utilizando-se, para tanto, da prática de atos totalmente lícitos, abertos, feitos às claras, transparentemente, de conhecimento público e geral.

E, mais, principal e essencialmente, deve ser levado em conta, também, que, na época em que as operações foram realizadas, eram elas aceitas, lícitas, não havendo a "pecha" de ilícitas, sendo, inclusive, referendadas por esse Conselho de Contribuintes. Tratava-se, pois, de operações de planejamento tributário (sim, reconhecidamente), mas tidos como possíveis e aceitos, já que lícitos todos os seus atos. Isso tudo, fundamentado naquela máxima de que o contribuinte não está obrigado a usar o caminho mais gravoso economicamente para concretizar os seus atos jurídicos, desde que não haja imposição legal expressa a esse respeito.

Marco Aurélio Greco, examinando o descabimento da multa qualificada nos casos de suposta fraude com base no art. 44, II da lei 9430/96 que possui exatamente o mesmo texto legal do art. 957 do RIR/99, se manifesta no seguinte sentido:

"Outra observação a ser feita é a de que a incidência do inciso II do artigo 44 da Lei nº9430/96, que leva à multa mais onerosa, supõe a ocorrência inequívoca de intuito fraudulento.

Vale dizer, não é toda e qualquer hipótese de falta de pagamento, etc, prevista no inciso I que vai levar à multa em dobro.

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.⁶

Tem-se ainda a lúcida lição de Hugo de Brito Machado que, ao analisar a questão da simulação no direito tributário, afirma que *“diante da decisão definitiva da Administração Tributária, no sentido da desconsideração do ato ou negócio jurídico, **há de ser sempre assegurado ao contribuinte o direito de pagar o tributo que, em consequência, seja considerado devido, sem o acréscimo de nenhuma penalidade**”⁷.*

Além do já exposto sobre fraude tenho mais dois pontos a considerar e complementar para reduzir a multa qualificada: **i)** impossibilidade de caracterização da fraude pela presença do dolo; **ii)** Entendimento da doutrina e da jurisprudência sobre desnecessidade de fundamento econômico à época dos fatos;

i) Impossibilidade de caracterização da fraude pela presença de dolo

Segundo o auditor fiscal, a qualificação da multa teve também como fundamento a presença de dolo da recorrente nas operações realizadas, vez que houve a identificação do evidente intuito de fraude (fls. 5430 e 5431), in verbis:

⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Editora Dialética, 2004.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Responsabilidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Revista dos tribunais, 2011, p. 82.

Ou seja, resta evidenciado que o elemento dolo é presença obrigatória para a caracterização tanto da sonegação quanto da fraude, como do conluio. E, sendo assim, conseqüentemente, o evidente intuito de fraude a que se refere o artigo 44, da Lei n. 9.430, também pressupõe a ocorrência de dolo.

O conjunto de atos e negócios jurídicos praticados pelas empresas do Grupo Bauducco, representados pelos seus sócios, envolvendo a contratação de serviços de assessoria comercial na verdade não passaram de operações fictícias, desconexas de qualquer fato real que tiveram intuito exclusivo, excluir da tributação do lucro real da Pandurata Alimentos Ltda valores que deveriam ser tributados, caracterizando o “evidente intuito de fraude” pressuposto da aplicação da qualificação da multa de ofício.

No entanto, tal entendimento não parece ser o mais apropriado, vez que o dolo como analisado pelo auditor fiscal se apresenta como intrínseco ao próprio planejamento tributário.

Do Vocabulário Jurídico De Plácido e Silva, a fraude constitui ação astuciosa, promovida de má-fé, para ocultação da verdade ou fuga ao cumprimento do dever, e:

É a intenção de causar prejuízo a terceiros. Assim, a fraude sempre se funda na prática de ato lesivo a interesse de terceiros ou da coletividade, ou seja, em ato, onde se evidencia a intenção de frustrar-se a pessoa aos deveres obrigacionais ou legais. É por isso, indicativa de lesão de interesses individuais, ou contravenção de regras jurídicas, a que se está obrigado.”⁸

Segundo Torres o planejamento tributário pode ser conceituado como o conjunto de “atitudes lícitas que possam vir a ser adotadas pelos contribuintes na estruturação ou reorganização de seus negócios, tendo como finalidade a economia de tributos, seja evitando a incidência destes, seja reduzindo ou diferindo o respectivo impacto fiscal sobre as operações”⁹.

Dessa forma todo e qualquer planejamento fiscal se apresenta sempre doloso, independente de qual teoria do dolo se adote. Atualmente existem três principais:

- teoria da vontade: por dolo se entende a ação consciente e voluntária.
- teoria da representação: segundo a qual o dolo é a simples previsão do resultado advindo de uma ação,
- teoria do assentimento: que conceitua dolo como uma simples previsão do resultado independente de assim o querer.

O dolo que deve ser analisado é o dolo de economizar tributos utilizando-se de meios lícitos e previstos em lei, e não o dolo de fraudar a lei, ou de enganar a fiscalização para evitar a incidência do fato gerador através de meios escusos e vedados por lei.

⁸ SILVA, Plácido e; FILHO, Nagib Slaibi.; ALVES, Geraldo Magela. Vocabulário Jurídico, 2. Ed. Eletrônica, Forense, [2001] CD ROM. Produzido por Jurid Publicações Eletrônicas].

de planejamento em período anterior a ocorrência do fato gerador, o que afasta de plano essa primeira espécie.

No caso do art. 72, está previsto, resumidamente, o conceito de planejamento tributário, qual seja a conduta de impedir ou retardar total ou parcialmente a ocorrência do fato gerador. Desta forma, as atitudes prévias a ocorrência tributária, tomadas pelo contribuinte na ordenação preventiva de seu negócio jurídico não podem ser tidas como crime, sob pena de violação de princípios basilares do direito tributário, como o Princípio da Tipicidade Tributária, da Legalidade Tributária, da Capacidade Contributiva, da Irretroatividade, do Não Confisco e da Segurança Jurídica.¹¹

O dolo neste caso é indissociável do planejamento tributário, não havendo inclusive fundamento constitucional para que o dolo de economizar tributos por meio lícitos seja considerado como o crime de fraude, que tem conceito diverso conforme anteriormente apresentado.

Por fim, em relação ao art. 73 não há que se falar no dolo como fundamento para majoração da multa, vez que conforme acima explanado, no âmbito tributário foram descaracterizadas as figuras dos artigos anteriores (art. 71 que trata da sonegação e art. 72 que trata da fraude). Ou seja, há impossibilidade da existência de conluio em relação aos crimes de sonegação e fraude uma vez que ambos não se aplicariam ao caso de planejamento fiscal.

Dessa forma não vejo como, com fundamento no dolo, repita-se, elemento essencial ao planejamento tributário feito através de medidas lícitas e possíveis de serem utilizadas pelo recorrente, ser aplicada multa majorada com base no fundamento legal utilizado pelo auditor fiscal, qual seja o art. 957, II do RIR/99.

Em outras palavras, os crimes de sonegação fraude e conluio não poderão ser identificados em um planejamento tributário, uma vez que este pressupõe a licitude das operações realizadas com o dolo específico de economizar tributos.

Por outro lado, nos casos de evasão fiscal, ou seja, nos casos de operações onde haja violação da hipótese tributária poderá haver aplicação da multa qualificada. Ou seja, a fraude no âmbito tributário é aquela prevista nos incisos I a V do art. 1º da lei 8137/90, que prevê:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

¹¹ CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. Caso Grendene: Limites à realocação da renda entre empresas do grupo e reflexões sobre provas de dolo, fraude e simulação no planejamento tributário atual. In CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; BERGAMINI, Adolpho [et al.]. *Planejamento tributário – Estudo de casos*. São Paulo: MP Ed., 2010, p. 50.

caracterizou a simulação e com base nela fundamentou o lançamento, desnecessário a análise de propósito negocial ou fraude através do dolo.

Nessa linha, esse Conselho de Contribuintes já se posicionou como se constata dos seguintes precedentes:

"SIMULAÇÃO. Caracterizada a simulação, os atos praticados com o objetivo de reduzir artificialmente os tributos não são oponíveis ao fisco, que pode desconsiderá-los. [...]"

PENALIDADE QUALIFICADA - INOCORRÊNCIA DE VERDADEIRO INTUITO DE FRAUDE — ERRO DE PROIBIÇÃO - ARTIGO 112 DO CTN - SIMULAÇÃO RELATIVA - FRAUDE À LEI - Independentemente da patologia presente no negócio jurídico analisado em um planejamento tributário, se simulação relativa ou fraude à lei, a existência de confinantes e respeitáveis correntes doutrinárias, bem como de precedentes jurisprudências contrários à nova interpretação dos fatos pelo seu verdadeiro conteúdo, e não pelo aspecto meramente formal, implica em escusável desconhecimento da ilicitude do conjunto de atos praticados, ocorrendo na espécie o erro de proibição. Pelo mesmo motivo, bem como por ter o contribuinte registrado todos os atos formais em sua escrituração, cumprindo todas as obrigações acessórias cabíveis, inclusive a entrega de declarações quando da cisão, e assim permitindo ao fisco plena possibilidade de fiscalização e qualificação dos fatos, aplicáveis as determinações do artigo 112 do CTN. Fraude à lei não se confunde com fraude criminal. (Acórdão nº 101-95.537, de 24.05.2006, Relator Designado Cons. Mário Junqueira Franco Júnior)

Portanto, voto pelo afastamento da multa majorada de 150%, vez que não vejo a presença de fraude sobre qualquer dos fundamentos apresentados.

ii) Da Desnecessidade de fundamento econômico ou propósito negocial

Restou consignado no termo de verificação e constatação de irregularidades fiscais que houve falta de propósito negocial e o abuso de forma, através da violação dos dispositivos atinentes ao planejamento tributário. Vejamos (fls. 5425):

Conforme constatamos não houve nos negócios realizados pela fiscalizada o referido propósito negocial, haja vista que a contribuinte não logrou comprovar via documentos, relatório ou laudos o propósito negocial da contratação de serviço de assessoramento comercial.

Mais adiante novamente deixa clara a suposta exigência de um fundamento econômico para a legalidade das operações realizadas pela recorrente (fls. 5428):

Respeitados os princípios constitucionais, nada impede que as empresas possam gerir seus negócios com intuito de obter maior economia de tributos. Há, porém, uma diferença entre atuações que objetivam os negócios empresariais e atuações que objetivam unicamente a redução da carga tributária o que podemos

No entanto tal entendimento não se mostra o mais acertado. O próprio recorrente se manifesta em relação a tal exigência em suas razões do recurso voluntário nos seguintes termos (fls. 5848):

Ademais, como demonstrado anteriormente, as operações societárias realizadas pelo Grupo Pandurata não podem ser caracterizadas como qualquer das hipóteses de simulação ou fraude – trata-se, como já mencionado, de efetiva elisão fiscal lícita ou, ainda, de opção fiscal posta à disposição do contribuinte pelo legislador, diferentemente do alegado pela Turma Julgadora.

O que houve, insista-se, foi uma reestruturação da operação do Grupo Pandurata não proibida em qualquer lei do ordenamento jurídico, vigente à época da operação, tampouco realizada com qualquer intuito de fraude ou mediante a celebração de atos jurídicos simulados.

Neste ponto cabe se fazer uma análise de tal exigência que passou a ser feita a partir da promulgação da lei complementar 104/2001, a qual introduziu o parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

O referido dispositivo, chamado pela doutrina de norma geral antielisiva, possibilitou a autoridade fiscal brasileira a desconsiderar certos atos ou negócios jurídicos quando praticados com o intuito de dissimular a ocorrência do fato gerador de um tributo ou a te mesmo a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

No entanto, a interpretação de tal dispositivo deve ser feita de forma a não impedir que o contribuinte possa se planejar para o pagamento de tributos. Há de se ter cuidado

[...] para não estender demasiadamente a aplicação do novo preceito, chegando a ponto de julgar dissimulado o negócio jurídico realizado em decorrência de planejamento fiscal. Este último caso, as partes celebram um negócio que, não obstante importe redução ou eliminação da carga tributária, é legal e, portanto, válido, diferentemente dos atos dissimulados, consistentes na ilegal ocultação da ocorrência do fato jurídico tributário. O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional não veio para impedir o planejamento fiscal; nem poderia fazê-lo, já que o contribuinte é livre para escolher o ato que pretende praticar, acarretando, conforme sua escolha, o nascimento ou não de determinada obrigação tributária.¹³

A questão da ausência de propósito negocial para configuração da fraude fiscal tem sua base no art. 14 da MP 66 de 2002, a qual dispôs:

Art. 14. São passíveis de descon sideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a descon sideração de ato ou negócio jurídico deve-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

No entanto tal Medida Provisória não foi convertida em lei, o que retirou a vigência do referido dispositivo.

Apesar de tal fato, tanto a doutrina quanto os órgãos julgadores vem caracterizando o propósito negocial como o objetivo prático que determinada operação tenha, ou seja, sua justificativa econômica. De tal maneira uma operação não poderá ocorrer sem que haja um objetivo prático comprovável através de documentos para que seja considerada lícita.

Ocorre que, no presente caso os fatos geradores os quais foram objeto de autuação por parte do auditor fiscal ocorreram em época que tal entendimento ainda não havia se cristalizado, ou seja, as decisões administrativas e judiciárias, bem como a doutrina não apresentavam tais exigências.

A própria criação da Pandurata Assessoria Comercial foi criada em 09 de junho de 2004, conforme informação da própria DRJ (fls. 5789). O ano calendário fiscalizado no início do procedimento foi o de 2005, que posteriormente foi expandido para os de 2006, 2007 e 2008.

E neste período, conforme abaixo será demonstrado o entendimento tanto da doutrina como da jurisprudência era no sentido da possibilidade da realização de tais operações lícitas como forma de planejamento tributário.

Assim decidiu este conselho a época dos fatos e após a criação da “PANDURATA Assessoria Comercial”:

MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - INEXISTÊNCIA - IMPROCEDÊNCIA - As operações societárias praticadas pela recorrente, desqualificadas pelo FISCO porque

imputadas de dissimuladas (simulação relativa) - porém tidas como possíveis em face de parcela da doutrina e de decisões ainda recentes deste Tribunal, que sustentam tratar-se de negócio jurídico indireto -, pelas suas próprias características, não pode ser considerada como praticadas com evidente intuito de fraude, inclusive porque realizadas com toda publicidade que os atos exigiram. (Acórdão nº107-08.837, de 07 de dezembro de 2006, Relator Designado Cons. Natanael Martins).

"PENALIDADE QUALIFICADA - INOCORRÊNCIA DE VERDADEIRO INTUITO DE FRAUDE - ERRO DE PROIBIÇÃO - ARTIGO 112 DO CTN - SIMULAÇÃO RELATIVA - FRAUDE À LEI - Independentemente da patologia presente no negócio jurídico analisado em um planejamento tributário, se simulação relativa ou fraude à lei, a existência de confluências e respeitáveis correntes doutrinárias, bem como de precedentes jurisprudências contrários à nova interpretação dos fatos pelo seu verdadeiro conteúdo, e não pelo aspecto meramente formal, implica em escusável desconhecimento da ilicitude do conjunto de atos praticados, ocorrendo na espécie o erro de proibição. Pelo mesmo motivo, bem como por ter o contribuinte registrado todos os atos formais em sua escrituração, cumprindo todas as obrigações acessórias cabíveis, inclusive a entrega de declarações quando da cisão, e assim permitindo ao fisco plena possibilidade de fiscalização e qualificação dos fatos, aplicáveis as determinações do artigo 112 do CTN. Fraude à lei não se confunde com fraude criminal." (Acórdão nº101 - 95.537 - Relator Mário Junqueira Franco Junior - Sessão de 24/05/06)

A doutrina, ora exemplificada nas palavras de Marco Aurélio Greco confirma o entendimento que os critérios balizadores do planejamento, durante muitos anos, foram o cronológico, no sentido de que os atos do contribuinte que implicassem redução da carga tributária deveriam ser realizados antes da ocorrência do fato gerador, pois se posteriormente, surgiriam quando já nascida a obrigação tributária ou, quando menos, a situação jurídica do Fisco que o autoriza a agir no sentido da respectiva cobrança, e o da licitude, no sentido de que o efeito deveria resultar de atos lícitos.¹⁴

O referido art. 112 do CTN utilizado como fundamento para que as multas não fossem aplicadas nos casos apenas de simulação dispõe:

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

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

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

Portanto, o referido dispositivo determina, nos casos de dúvidas interpretativas em relação às penalidades, a aplicação da situação mais favorável ao recorrente,

no presente caso a aplicação da multa sem a majoração, vez que em diversos acórdãos o entendimento foi neste sentido.

Importante deixar claro que os anos objetos de fiscalização foram os de 2005, 2006, 2007 e 2008, época na qual o entendimento jurisprudencial era no sentido da possibilidade das operações realizadas pela recorrente.

Conforme já referenciado, as operações que foram tidas como simuladas e sobre as quais se entendeu cabível a aplicação de multas majoradas, por se entender pela caracterização da fraude, ocorreram em época que possibilitava tais atividades.

A título de exemplo, o contrato pactuado entre a recorrente e a Pandurata Assessoria Comercial foi realizado em 01 de setembro de 2004. Importante frisar que tal contrato foi entregue à fiscalização prontamente em atendimento a intimação do Fisco (fls. 5415).

As notas fiscais referentes aos serviços prestados foram, da mesma forma, todas entregues e são datadas desde 2005 até 2008, sem qualquer tipo de maquiagem ou tentativa de omitir informações referentes às operações, o que demonstra a tranquilidade e segurança com que as operações eram feitas, baseado em entendimento pacífico deste Egrégio Conselho, bem como dos tribunais judiciais (fls. 5421).

Os contratos de mútuos, os pagamentos realizados via depósito bancário, as cessões, tudo era feito sem qualquer proteção, às claras, tendo em vista que todas as operações se tratavam de atos lícitos e previstos no ordenamento jurídico brasileiro. Em nenhum momento pode ser constatado qualquer tentativa de fraude ou de sonegação (fls. 5422).

Inclusive, todos os documentos requeridos foram entregues ao auditor fiscal, estando todas as operações comprovadas e devidamente registradas, o que demonstra cabalmente que as operações eram lícitas e, à época, aceitas pelos órgãos julgadores.

A própria entrega do balanço combinado pela recorrente demonstra que em nenhum momento tentou esconder suas atividades ou as relações entre as duas empresas. Pois tinha plena ciência de se tratarem de operações legais e no sentido das leis e entendimentos doutrinários e jurisprudenciais vigentes (fls. 5424).

Tal contexto se mostra nos diversos acórdãos aqui, por mim colacionados, que refletem tal entendimento.

Outra decisão proferida em 27 de fevereiro de 2007 corrobora o entendimento à época dos fatos, ou seja, a possibilidade de realização do planejamento tributário, vejamos:

ELISÃO FISCAL. NÃO OCORRÊNCIA. Para que se possa falar de elisão fiscal há de ser obstada a ocorrência do fato gerador do tributo e por meio de ato lícito. Se o ato praticado, ainda que lícito, é concomitante ou posterior à ocorrência da hipótese de incidência, não cabe falar em planejamento tributário e devido é o tributo que se tentou evitar. (Acórdão nº 204-02/199)

Esta outra foi proferida em 09 de novembro de 2005, também autorizando a possibilidade de planejamento tributário sem qualquer exigência de requisito, in verbis:

GANHO DE CAPITAL — SIMULAÇÃO - PROVA - A ação da contribuinte de procurar reduzir a carga tributária, por meio de procedimentos lícitos, legítimos e admitidos por lei revela o planejamento tributário. Para a invalidação dos atos ou negócios jurídicos realizados, cabe a autoridade fiscal provar a ocorrência do fato gerador. Não havendo impedimento legal para a realização das doações, ainda que delas tenha resultado a redução do ganho de capital produzido pela alienação das ações recebidas, não há como qualificar a operação de simulada. A reduzida permanência das ações no patrimônio dos donatários/doadores e doadores/donatários, por si só, não autoriza a conclusão de que os atos e negócios jurídicos foram simulados. No ano - calendário de 1997 não havia incidência de imposto sobre o ganho de capital produzido pela diferença entre o custo de aquisição pelo qual o bem foi doado e o valor de mercado atribuído no retorno do mesmo bem. (Acórdão nº 102-47.181)

Dessa forma, me inclino a afastar a fraude apontada pelo auditor fiscal uma vez que o planejamento realizado pela recorrente foi realizado dentro dos preceitos legais existentes à época e em consonância com o entendimento deste Egrégio Conselho conforme as decisões proferidas e acima apontadas. Não consigo visualizar qualquer forma ou espécie de fraude ou intenção de, dolosamente, “enganar” ou “ludibriar” o fisco.

Ante ao exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário no que tange a inexistência de fraude, uma vez que todas as operações foram feitas dentro da estrita legalidade e a referida ausência de propósito negocial mencionada pela DRJ é algo recente no entendimento jurisprudencial (tanto administrativo quanto judicial), não podendo ser exigido à época dos fatos, de forma que a multa qualificada aplicada deve ser afastada.