



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

Processo nº 19515.720875/2014-63
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-002.202 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de fevereiro de 2017
Matéria DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA
Recorrente CNAGA - ARMAZENS GERAIS ALFANDEGADOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

ALEGAÇÕES DE FATO E DE DIREITO. JUNTADA DE PROVAS. PEDIDO DE DILIGÊNCIAS. ÔNUS DO RECORRENTE.

Cabe ao recorrente a invocação dos motivos de fato e de direito que dão suporte à sua pretensão, assim como lhe compete juntar as provas que possuir e requerer as diligências ou perícias que julgar importantes à defesa, nos termos do artigo 16, incisos III e IV, do Decreto nº 70.235/1972.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

SIMULAÇÃO. OCORRÊNCIA.

Há simulação quando o contribuinte recorre a instrumentalidade meramente formal com aparência de contrato de sociedade com o fim disfarçado de suprimir ou reduzir tributo.

SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO.

Aplica-se a multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, sobre a diferença de tributo que resultar do negócio simulado, planejado com o fim disfarçado de suprimir ou reduzir o recolhimento de tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

SIMULAÇÃO EM BENEFÍCIO DA PESSOA JURÍDICA. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. PRESERVAÇÃO DA RESPONSABILIDADE DA PESSOA JURÍDICA.

Os negócios simulados realizados em benefício da pessoa jurídica decorrem do exercício da administração da sociedade empresária, motivo por que ensejam a responsabilidade dos administradores, nos termos do artigo 135, III, do CTN, sem afastar a responsabilidade da pessoa jurídica.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2009

PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS OU SEM CAUSA. DESCONSIDERAÇÃO DA EMPRESA CONTRATADA. RETENÇÃO EXCLUSIVA NA FONTE.

Uma vez desconsiderada a pessoa jurídica contratada, em razão de simulação verificada no ato de sua constituição, os pagamentos a ela registrados se sujeitam à tributação do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, na forma do artigo 61, § 1º, da Lei nº 8.981/1995.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2009

ALUGUEL DE MÓVEIS E IMÓVEIS. SIMULAÇÃO. CRÉDITO DE PIS/PASEP.

Não geram créditos de PIS/PASEP os pagamentos efetuados a título de aluguel em nome de instrumentalidades meramente formais planejadas com o fim disfarçado de reduzir a suprimir tributo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2009

ALUGUEL DE MÓVEIS E IMÓVEIS. SIMULAÇÃO. CRÉDITO DE COFINS.

Não geram créditos de COFINS os pagamentos efetuados a título de aluguel em nome de instrumentalidades meramente formais planejadas com o fim disfarçado de reduzir a suprimir tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, (i) por maioria de votos, em REJEITAR a proposta do relator de conversão em diligência, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e Amélia Wakako Morishita Yamamoto. (ii) No mérito, por maioria de votos, em NEGAR provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e Amélia Wakako Morishita Yamamoto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Flávio Franco Corrêa.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Presidente

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa - Redator designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Flávio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Júnior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Waldir Veiga Rocha.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o acórdão nº 06-051.891, proferido pela 1ª Turma da DRJ/CTA, na sessão de 24 de abril de 2015, que, por unanimidade de votos, entendeu julgar improcedentes: a impugnação apresentada por Companhia Nacional de Armazéns Gerais Alfandegados, mantendo o crédito tributário exigido; a impugnação apresentada por José Américo Ribeiro dos Santos, mantendo o termo de sujeição passiva solidária; e a impugnação apresentada por Américo Ribeiro dos Santos Neto, mantendo o termo de sujeição passiva solidária;

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito:

Trata o presente processo de autos de infração de IRPJ e CSLL, apurados pelo Lucro Real, e de PIS e COFINS, apurados pelo regime não-cumulativo, e de IRRF referente ao ano-calendário 2009, nos quais se verificou o seguinte:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica

Imposto 2.442.822,50

Juros de Mora 1.043.329,49

Multa 3.664.233,75

Valor do Crédito Apurado 7.150.385,74

Contribuição Social s/Lucro Líquido

Contribuição 879.416,10

Juros de Mora 375.598,62

Multa 1.319.124,15

Valor do Crédito Apurado 2.574.138,87

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

Contribuição 719.580,32

Juros de Mora 321.029,70

Multa 1.079.370,48

Valor do Crédito Apurado 2.119.980,50

Contribuição para o PIS/PASEP

Contribuição 117.119,59

Juros de Mora 52.326,72

Multa 175.679,39

Valor do Crédito Apurado 345.125,70

Imposto de Renda Retido na Fonte

Imposto 6.020.744,79

Juros de Mora 2.815.452,72

Multa 9.031.117,22

Valor do Crédito Apurado 17.867.314,73

Crédito tributário apurado 30.056.945,54

2. O Termo de Verificação Fiscal (fls 0616 a 0642) e outros documentos constantes dos autos nos dão conta de que no ano-calendário 2009 houve sonegação de IRPJ e CSLL por meio de despesas simuladas, constatação de pagamentos sem causa (nos quais deveriam incidir IRRF) e apuração de créditos indevidos de PIS e de COFINS.

Sonegação de Imposto de Renda por Meio de Despesas Simuladas

Suposta cessão de bens móveis e imóveis

3. Analisando a escrituração contábil da interessada, doravante denominada CNAGA (Companhia Nacional de Armazéns Gerais Alfandegados), a fiscalização constatou a “... *existência de expressivos pagamentos efetuados a título de locação de bens móveis (e imóveis) supostamente colocados a disposição da CNAGA pelas empresas Movequipe Máquinas e Equipamentos Ltda, doravante denominada MOVEQUIPE, e Modus Administração e Locação de Bens Ltda, doravante denominada MODUS*”.

4. Por esse motivo, foram realizadas diligências nas referidas pessoas jurídicas a fim de se obter seus contratos sociais “... *e os comprovantes de aquisição e propriedade dos bens e direitos que são objeto dos contratos de locação firmados entre elas e a CNAGA foram solicitados por meio de intimações*” (fls 0085 a 0088).

5. Com relação à pessoa jurídica MODUS, cuja constituição é datada de 11/2008, a autoridade fiscal iniciou os exames pelo seu contrato social e foi constatado que “... *a CNAGA é sócia da empresa e integralizou em bens e direitos de seu patrimônio sua participação no Capital Social daquela. Os bens que integralizaram o Capital Social da MODUS são: imóvel situado no município de São Sebastião, equipamentos de informática e licenças de uso de software nos valores de R\$ 1.990.000,00 (um milhão e novecentos e noventa mil reais), R\$ 106.000,00 (cento e seis mil reais) e R\$ 162.000,00 (cento e sessenta e dois mil reais) respectivamente. A participação de bens e direitos oriundos da CNAGA no*

ativo imobilizado da MODUS é de 99,5%. Os restantes 0,5% referem-se a alguns equipamentos de informática, cujo valor de aquisição foi de R\$ 11.615,00 (onze mil e seiscentos e quinze reais)”.

6. Ao ser intimada pela fiscalização, a empresa “... MODUS apresentou as notas fiscais de aquisição dos equipamentos de informática e das licenças de uso de software (fls 120 a 390), contudo, não apresentou o comprovante de propriedade (escritura) do imóvel localizado em São Sebastião. Não tendo sido apresentado comprovante da propriedade do imóvel, foi enviado Ofício ao Oficial Registro de Imóveis e Anexos do Estado de São Paulo – Comarca de São Sebastião (fl. 391), para que o órgão nos enviasse cópia da matrícula do imóvel localizado no endereço indicado pelo suposto contrato de locação do bem, Avenida Doutor Remo Correa da Silva, 1750 – Bairro da Topolândia. O Registro de Imóveis respondeu ao Ofício com a negativa da existência de registro do referido imóvel (fl. 392). Restou negativa também, nos cadastros da Associação dos Registradores Imobiliários de São Paulo – ARISP, a procura da propriedade do imóvel pelo CNPJ da MODUS (fls 393 a 398). Ressalta-se o fato de que o documento que comprova a despesa, escriturada na contabilidade da CNAGA, de Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU – exercício 2009- deste imóvel continua em nome da CNAGA” (fl. 399).

7. Conforme registrado na contabilidade da fiscalizada, mais precisamente na conta 411210001 – Aluguel de Imóveis – verificou-se que o aluguel do referido imóvel gerou despesas, no ano-calendário de 2009, no montante de R\$ 1.863.450,00.

8. Comparando-se o total dos “... alugueis pagos pela CNAGA à MODUS (R\$ 1.863.450,00), com o valor pelo qual a propriedade do mesmo imóvel teria sido transferida da CNAGA para a MODUS (R\$ 1.990.000,00), verifica-se que somente no período de um ano, foi pago, a título de aluguel, valor equivalente a 94% (noventa e quatro por cento) do valor do bem. A desproporção entre o valor da propriedade do bem imóvel e de seu aluguel é evidente. Essa desproporção pode ter origem na sub avaliação do imóvel ou na super avaliação do preço do aluguel”.

9. Qualquer dessas hipóteses, ou as duas, “... vem mostrar a intenção de se transferir indevidamente patrimônio da CNAGA para a MODUS, ou seja, vem mostrar o caráter simulado do negocio jurídico contrato de locação de imóveis (fls 400 a 405). Em outras palavras, um instrumento formalizado como contrato de locação de imóveis que não guarda, entretanto, relação com a realidade desse instituto, seja pelos preços, seja pela propriedade”, “... não é contrato de locação, é apenas negócio simulado para reduzir a tributação de uma empresa por meio da criação de falsa despesa”.

10. Também chamou a atenção da fiscalização a conta contábil 411210002 – Aluguel de máquinas e equipamentos – a qual demonstra o montante de R\$ 879.962,50, relativo a despesas de aluguel pagas à empresa MODUS.

11. Do exame do contrato de locação dos referidos bens, efetuado entre a fiscalizada e a pessoa jurídica MODUS (fls 406 a 420), “... verifica-se que **todos** os bens locados pertenciam à CNAGA e foram transferidos para a MODUS pelo valor de R\$ 106.000,00 (cento e seis mil reais)”. Por outro lado, o valor do aluguel mensal pago à empresa MODUS é de R\$ 85.000,00. Nesse caso, a autoridade fiscal constatou “... uma desproporção ainda maior que a verificada com relação ao imóvel, pois o valor do aluguel mensal é de 80%(oitenta por cento) do valor do bem, o que evidencia, novamente, o caráter simulado do negocio jurídico com a finalidade, também evidente, de reduzir indevidamente a tributação do Imposto De Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido pela empresa CNAGA”.

12. Na mesma toada, a fiscalização analisou a conta contábil 411210032 – Manutenção de informática – a qual registrou durante o período fiscalizado o montante de R\$ 621.150,00 referente a despesas de licença de uso de programas de computadores pagas à pessoa jurídica MODUS.

13. Ao analisar o respectivo contrato de licença de uso de programa de computador firmado entre a interessada e a empresa MODUS, a autoridade fiscal verificou “... *que todas as licenças de uso de programa de computador pertenciam à CNAGA e foram transferidos para a MODUS pelo valor de R\$ 162.000,00 (cento e sessenta e dois mil reais). O valor pago pelo uso da licença no exercício fiscalizado representa 280% (duzentos e oitenta por cento) do valor pelo qual a MODUS adquiriu, no ano anterior, os mesmos direitos da CNAGA*”.

14. Em relação à pessoa jurídica MOVEQUIPE, cuja constituição é datada de 07/2001, a autoridade fiscal iniciou os exames pelo seu contrato social e foi constatado que “... *a CNAGA é sócia da empresa e integralizou em bens e direitos de seu patrimônio sua participação no Capital Social daquela. Os bens que integralizaram o Capital Social da MOVEQUIPE são empilhadeiras, pá carregadeiras e veículos automotores*”.

15. Ao ser intimada a empresa MOVEQUIPE apresentou contrato de aluguel de equipamentos firmado entre esta e a fiscalizada, o qual é datado de 01/08/2001, ou seja, “... *logo após a constituição da MOVEQUIPE. Este contrato prevê o aluguel dos mesmos equipamentos que vieram da CNAGA e integralizaram o capital social da MOVEQUIPE*”.

16. Continuando a análise de documentos, a fiscalização verificou que o imobilizado da empresa MOVEQUIPE, que no balanço do ano-calendário de 2009 foi apurado no valor de R\$ 497.709,83, tem a seguinte composição:

- 25 empilhadeiras, sendo que 19 vieram da CNAGA;
- 16 veículos, sendo que 11 vieram da CNAGA;
- 5 pás empilhadeiras, sendo que 3 vieram da CNAGA.

17. Voltando à contabilidade da fiscalizada, a autoridade fiscal constatou que a conta contábil 411210002 – Aluguel de Máquinas e Equipamentos – registrou o montante de R\$ 4.950.290,03 de despesas de aluguel pagas à MOVEQUIPE, durante o ano fiscalizado, referente aos equipamentos e veículos que pertenciam à CNAGA.

18. Comparando-se o referido valor com o total do imobilizado da empresa MOVEQUIPE (R\$ 497.709,83), “... *fica notoriamente evidenciada a desproporção dos valores envolvidos. Somente em um ano, foi pago mais do que dez vezes do valor do bem a título de aluguel*”. Ressalta a fiscalização que mesmo “... *os equipamentos adquiridos pela MOVEQUIPE após a integralização do Capital Social, também foram pagos pela CNAGA, por meio de rateio de despesas de leasing...*”.

Outras despesas relacionadas às empresas MODUS e MOVEQUIPE

19. Há ainda, na contabilidade da CNAGA, o registro de serviços de manutenção de equipamentos de informática e de suporte de software, o qual totaliza a quantia de R\$ 1.456.437,50. Para comprovar as referidas despesas, a fiscalizada apresentou contratos (fls 0406 a 0415) e recibos de pagamento (fls 0492 a 0515). Já para os serviços de licença de uso de programa de computador os documentos apresentados foram os contratos (fls 0421 a 0426) e as notas fiscais (fls 0516 a

0549). A numeração sequencial das notas fiscais emitidas pela empresa MODUS demonstra que esta não possui outros clientes, atendendo apenas a autuada (vide folha 0622).

Despesas rateadas

20. Na continuidade da fiscalização foram localizados lançamentos contábeis relevantes relativos a rateio de despesas, as quais a interessada foi intimada a comprovar. Nesse sentido, *“... a CNAGA apresentou o contrato de rateio realizado entre ela e a MOVEQUIPE (fls 0550 a 0552), planilha demonstrativa dos valores e percentuais atribuídos ao rateio (fls 0553 a 0554), documentos que comprovam os valores registrados na planilha” (fls 0555 a 0602).*

21. Examinando a referida planilha, a autoridade fiscal verificou *“... que a MOVEQUIPE, empresa tributada pela sistemática do Lucro Presumido, transfere 95% (noventa e cinco por cento) de suas despesas para as empresas CNAGA e LOGISPOT, empresas pertencentes aos mesmos sócios da MOVEQUIPE e tributadas pela sistemática do Lucro Real”.*

22. Nesse sentido, *“... por exemplo, no que diz respeito ao rateio de pessoal, após a despesa com trabalhadores ser “rateada” entre as empresas CNAGA e LOGISPOT, não sobra despesa com trabalhadores na empresa MOVEQUIPE, o que inviabilizaria, por si*

só, a hipótese de a MOVEQUIPE prestar qualquer serviço com trabalhadores próprios”.

23. Apesar disso, no que diz respeito a estas despesas, a fiscalização entendeu que *“Se por um lado a documentação apresentada comprova a inexistência real da MOVEQUIPE, por outro lado comprova despesas operacionais necessárias ao desenvolvimento das atividades que constituem o objeto social da CNAGA”,* por esse motivo, a autoridade fiscal obrigou-se *“... a levá-las em consideração na apuração do lucro da CNAGA”.*

Conclusão

24. Considerando que a fiscalizada é tributada pelo Lucro Real, *“... o aumento artificial das suas despesas resulta na diminuição artificial da base de cálculo do IRPJ e, conseqüentemente, no montante da obrigação tributária”.*

25. Sobre esse assunto, a fiscalização finaliza ressaltando que:

- *“... a MOVEQUIPE não vende produtos ou serviços, limitando-se a gerar contratos de locação de equipamentos para duas empresas, CNAGA e LOGISPOT, empresas cujos donos e administradores são os mesmos da MOVEQUIPE. Já a MODUS não vende produtos e vende somente serviços para a CNAGA, conforme indica a numeração sequencial das notas fiscais emitidas (conforme tabela transcrita no item 2.2.2) e aluga máquinas e equipamentos para a CNAGA e para a LOGISPOT, sendo que a MODUS também pertence aos mesmos donos e é administrada pelas mesmas pessoas”.*

- *“As empresas MODUS e MOVEQUIPE são tributadas pelo lucro presumido, metodologia de tributação que presume, no caso da atividade declarada dessas empresas, que 32% (trinta e dois por cento) desse valor é lucro. Assim, ao simular despesas da CNAGA como receita da MODUS e da MOVEQUIPE, a empresa reduz da base de cálculo da CNAGA o valor total do negócio simulado e*

para isso acrescenta a base de cálculo da MODUS e da MOVEQUIPE apenas 32% do negócio simulado”.

- *“Tendo em vista que a base de cálculo do IRPJ é 32% (trinta e dois por cento) do faturamento, é também presumido, portanto, que 68% (sessenta e oito por cento) do faturamento dessas empresas seja relativo a custos e despesas. Verificamos, no item 2.3 que a MOVEQUIPE, como empresa fictícia que é, não tem despesas, pois elas são rateadas entre as empresas CNAGA e LOGISPOT, conforme planilha fornecida pela CNAGA, evidenciando ainda mais o caráter simulado das empresas MOVEQUIPE e MODUS. Ou, em termos mais precisos, despesas da CNAGA e LOGISPOT são atribuídas a MODUS e MOVEQUIPE para dar aparência operacional a essas empresas para num segundo momento essas despesas serem inteiramente suportadas pela CNAGA e LOGISPOT sob o título de rateio”.*

- *“Na prática, tudo continuou como antes, a CNAGA continuou operando no mesmo lugar e com os mesmos equipamentos que possuía, e que geravam sua receita, com a única diferença que passou a contabilizar uma despesa pela sua utilização”.*

- *“Carece de lógica que uma empresa que possui os bens, se desfaça do seu indispensável ativo operacional para por ele passar a pagar aluguel que consome quase 30% (trinta por cento) do seu faturamento”.*

- *“Não se compadece com o objetivo de lucro mudar de uma situação em que nada se paga pelo equipamento indispensável para uma situação em que por ele se pagam despesas que reduzem seu lucro em cerca de 30% (trinta por cento). Isso só acontece quando, de fato, o pagamento e o recebimento das despesas vem a desaguar, em última instância, nas mesmas pessoas físicas”.*

- *“As empresas MODUS e MOVEQUIPE foram criadas apenas no papel, para emitir notas fiscais de despesas a serem contabilizadas pela CNAGA e o patrimônio da CNAGA dela se destacou apenas formalmente. Conseqüentemente, as despesas de aluguel são inexistentes”.*

26. Dessa forma, para a correta apuração do IRPJ e da CSLL, foram glosadas as despesas relativas às empresas MODUS e MOVEQUIPE.

Imposto de Renda na Fonte sobre Operações sem Causa

27. Considerando os exames e conclusões já relatados, a fiscalização entendeu que não há causa legal para os pagamentos realizados para as pessoas jurídicas MODUS e MOVEQUIPE.

28. Nesse sentido, *“... Além dos pagamentos atribuídos aos serviços e locações supostamente prestados pela MODUS, a CNAGA fez outros pagamentos, a título de mútuo, como podemos observar na escrituração constante em seus históricos, a fim de dissimular o caráter tributável do pagamento”* (vide folhas 0625 a 0627).

29. Assim, entendeu a fiscalização que como não existe o tomador de recursos (empresa MODUS) não houve mútuo e, ademais, *“... Os pagamentos realizados pela CNAGA, que alegadamente teriam sido destinados à empresa fictícia MODUS sob o título de parcela de mútuo, não guardam nenhuma relação com o contrato de mútuo apresentado pela CNAGA”* (fls 0603 a 0604).

30. Os valores indevidos movimentados a título de mútuo foram registrados pela fiscalizada na conta contábil 223110008. A referida conta deveria refletir, ao final do exercício, um direito da MODUS contra a CNAGA, porém, “... para excluir da contabilidade o registro desse direito inexistente, por ser fictício, o contribuinte fez um lançamento que transferiu o direito da MODUS frente a CNAGA para um direito da CNAGA frente a MOVEQUIPE, sem apresentar qualquer documento que comprovasse a legitimidade do lançamento”. Assim, a conta contábil em questão encerrou o período com saldo final igual a zero.

31. Com relação aos pagamentos efetuados à empresa MOVEQUIPE, estes foram registrados na conta contábil 115410005 (vide folhas 0628 a 0631). Também, neste caso, a interessada “... fez pagamentos atribuídos a MOVEQUIPE, a título de mútuo, como podemos observar na escrituração constante em seus históricos, a fim de dissimular o caráter tributável do pagamento”.

32. Entendeu a fiscalização que tal negócio não ocorreu, pois o tomador de recursos do mútuo (MOVEQUIPE) é empresa inexistente e “Não foi apresentado contrato de mútuo existente entre a CNAGA e a MOVEQUIPE, apesar de a empresa ter sido intimada a fazê-lo” (TIF 03 – fls 0069 a 0081).

33. Além disso, a referida conta contábil “... registra saldo inicial inexplicável, pois, intimado, o contribuinte não apresentou nenhuma explicação que justificasse tal valor” e também possui encerramento fictício, pois, ao final do exercício, “... para excluir da contabilidade o registro desse direito inexistente, por ser fictício, o contribuinte fez dois lançamentos simulados”: um deles transfere R\$ 984.063,30 para a conta 223110008 (da empresa MODUS), a qual fica com saldo “zero”, e “... outro que registra uma cessão de créditos igualmente fictícia. A CNAGA seria credora da MOVEQUIPE. MOVEQUIPE seria credora da Rumo Logística SA (conforme escrituração conta contábil), doravante denominada RUMO. MOVEQUIPE cederia seus créditos contra a RUMO para a CNAGA, assim MOVEQUIPE se liberaria de sua obrigação em relação a CNAGA e a CNAGA passaria a ter um crédito contra a empresa RUMO”. Tal movimentação de créditos foi na quantia de R\$ 7.884.982,15.

34. Tendo sido intimada a apresentar documentos que dessem suporte aos referidos lançamentos, a fiscalizada enviou documento de cessão de direitos creditórios (fls 0607 a 0610), porém, tal documento não estava assinado. Apesar disso, a fiscalização entendeu que o documento serviu para mostrar a “... versão que o contribuinte quis dar ao negócio simulado, nas oportunidades que teve de prestar esclarecimentos durante a ação fiscal”.

Outrossim, mesmo tendo coincidência entre os valores envolvidos, “... no documento não figura a empresa RUMO, em seu lugar figura a empresa Impulso Empreendimentos e Participações Ltda, que possui o mesmo controlador da CNAGA, o Sr. José Américo Ribeiro dos Santos” (fl. 0611).

35. Assim, entendeu a autoridade fiscal que “Sobre esses pagamentos, a CNAGA deveria ter retido na fonte 35% de Imposto de Renda, pois trata-se da hipótese do parágrafo § 1º do artigo 61 da Lei no 8.981, de 1995”.

36. Da mesma forma, foram constatados pagamentos efetuados ao sócio José Américo Ribeiro, registrados em conta contábil nº 121110004 (com o mesmo nome do sócio), os quais “... não encontram causa legal e, portanto, também deveriam ter sido tributados na fonte a alíquota de 35%”.

Nesse sentido, “A CNAGA realizou expressivos pagamentos ao sócio José Américo Ribeiro dos Santos ao longo do exercício de 2009. Tais pagamentos não constituem distribuição de lucros ou dividendos e pró labore pois não guardam relação com o lucro apurado pela empresa nem com o trabalho realizado pelo sócio. A empresa alega tratar-se de um contrato de mútuo. A posição da conta contábil que registra tais pagamentos no ativo da empresa seria compatível, em tese, com um empréstimo concedido pela CNAGA ao sócio José Américo Ribeiro dos Santos. Não obstante, a CNAGA, quando intimada a apresentar documentos que suportassem tais lançamentos, apresentou um contrato de mutuo justamente no sentido contrario, ou seja, um contrato em que José Américo Ribeiro dos Santos teria emprestado dinheiro a CNAGA” (fls 0605 a 0606).

38. Desse modo, entendeu a autoridade fiscal que não havia documentos que suportassem “... a versão da empresa de que se trataria de um contrato de mutuo. Em primeiro lugar, porque, como visto acima, não há instrumento de formalização de tal contrato e, em segundo lugar, porque contratos de mutuo devem ser pagos, o que não ocorreu no caso, como passamos a expor. No final do exercício de 2009 havia um saldo na conta contábil que registraria uma suposta obrigação do sócio José Américo Ribeiro dos Santos de pagar R\$ 3.429.000,00 (três milhões e quatrocentos e vinte e nove mil reais) a CNAGA. A obrigação não existia na realidade pois não existia um contrato de mutuo real. Para excluir do seu balanço a obrigação inexistente a empresa simulou uma cessão de credito fictícia. A CNAGA seria credora de seu sócio José Américo Ribeiro dos Santos. José Américo Ribeiro dos Santos seria credor da RUMO. José Américo Ribeiro dos Santos cederia seus créditos contra a RUMO para a CNAGA, assim José Américo Ribeiro dos Santos se liberaria de sua obrigação em relação a CNAGA e a CNAGA passaria a ter um crédito contra a empresa RUMO”.

39. Com relação a isso, a empresa foi “Intimada a apresentar a documentação que dá suporte a tais lançamentos, a empresa apresentou documento de cessão de direitos creditórios” (fls 0612 a 0615). Entretanto, como ocorreu anteriormente, o documento também não estava assinado e, “Apesar da coincidência de valores, o documento não figura a empresa RUMO, em seu lugar figura a empresa Impulso Empreendimentos e Participações Ltda, que possui o mesmo controlador da CNAGA, o Sr José Américo Ribeiro dos Santos” (fl. 0611).

40. Outrossim, durante o ano-calendário em exame ocorreram transferências de valores para a fiscalizada, no valor de R\$ 1.924.000,00, as quais foram atribuídas “... ao sócio José Américo Ribeiro dos Santos como pagamento parcial do simulado contrato de mutuo. Não obstante, a empresa não provou que os recursos tiveram realmente essa origem e essa finalidade, não sendo licito a fiscalização, especialmente num quadro de tão numerosas fraudes, supor que tal informação é correta para reduzir o valor liquido dos pagamentos indevidos ao sócio José Américo Ribeiro dos Santos”.

41. A fiscalização ressalta que ficou caracterizada a utilização das pessoas jurídicas MODUS e MOVEQUIPE, bem como a pessoa física José Américo Ribeiro dos Santos, nos esquemas de evasão da CNAGA

42. Chamou a atenção também a semelhança dos casos que envolvem essas pessoas jurídicas e a pessoa física, pois, “Ao final do exercício a CNAGA possuía créditos contra essas três pessoas e esses créditos foram pagos por essas três pessoas por créditos que essas três pessoas teriam contra a empresa RUMO. Tal coincidência não foi explicada pelo contribuinte, que foi intimado a apresentar os documentos que suportam os lançamentos. E permanece, até agora, sem resposta”.

Créditos Indevidos de PIS e COFINS

43. A autoridade fiscal constatou que além das operações já relatadas, que resultaram na diminuição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a fiscalizada “... também usou tais lançamentos para se creditar indevidamente de PIS e COFINS”, destacando que, “... ainda que o negócio jurídico aluguel de bens móveis e imóveis não fosse simulado, os créditos seriam indevidos, conforme prevê a lei 10865/2004, em seu artigo 31 § 3º”, o qual diz que É também vedado, a partir da data a que se refere o caput, o crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.

44. Conforme relatado em tópicos anteriores, (fls 120 a 390, 399 e 449 a 491), os bens locados pertenceram a CNAGA.

45. Assim, “faz-se necessária a glosa dos créditos de PIS e COFINS relativos a MODUS e MOVEQUIPE”.

Agravamento da Multa

46. Considerando a “... conduta dos administradores, depara-se com a ocorrência de fatos que, em tese, caracterizam o intuito da sonegação e da fraude, definidas nos art. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964, ensejando a aplicação da multa de 150%, prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996”.

Sujeição Passiva Solidária

47. Foram lavrados Termos de Responsabilidade Tributária Solidária, de acordo com os arts 121, 124 e 135, III, do CTN, em relação aos Srs José Américo Ribeiro dos Santos (CPF 010.497.988-72), e Américo Ribeiro dos Santos Neto (CPF 134.385.918-20), os quais eram os administradores à época dos fatos e foram considerados “... responsáveis pelos atos ilícitos praticados com a finalidade de encobrir fatos geradores de obrigação tributária no ano de 2009”.

Outros Procedimentos

48. Nos termos da Lei nº 9.532/1997 e IN/RFB nº 1.171/2011 foram lavrados termos de Arrolamento de Bens do sujeito passivo e dos sujeitos passivos solidários, conforme processos nºs 19515.720900/2014-17, 19515.720905/2014-31 e 19515.720904/2014-97.

49. Foram lavradas também Representação Fiscal para Fins Penais com base no inciso I, art. 2º, da Lei nº 8.137/1990.

Ciência e Impugnações

50. Em 23/08/2014, a empresa e os responsáveis solidários foram cientificados do resultado da fiscalização (fls 0699 a 0701).

51. Em 18/09/2014 a pessoa jurídica apresentou impugnação, conforme de folhas 0708 a 0775. Na mesma data o Sr. Américo Ribeiro dos Santos Neto e o Sr. José Américo dos Santos apresentaram as respectivas impugnações (fls 0884 a 0903 e 0911 a 0930).

52. Isto posto, nos tópicos a seguir passarei a relatar as impugnações apresentadas.

Impugnação - Pessoa Jurídica

53. Após uma breve narrativa sobre os fatos, a empresa enumera uma série de razões pelas quais os Autos de Infração são improcedentes, as quais serão relatados nos tópicos a seguir.

54. Outrossim, a interessada ressalta que *“Embora as exações objeto das autuações constituam espécies tributárias distintas, as circunstâncias descritas pela auditoria fiscal como base das exigências veiculadas pelos autos de infração referidos são as mesmas, razão pela qual a presente impugnação é apresentada em peça única, contendo as razões de defesa da Impugnante, hauridas dos fatos efetivamente ocorridos e da interpretação rigorosamente jurídica da legislação de regência”*.

55. Dessa forma, como todos os autos de infração encontram-se reunidos neste processo, a contribuinte entende que deve ser aplicado o que dispõe os artigos 9º, § 1º, e 31 do Decreto nº 70.235/72 e também protesta pela produção de provas suplementares no decurso do presente processo de acordo com o art. 17 do Decreto nº 70.235/72 e nos artigos 3º, inciso III, e 38 da Lei nº 9.784/99.

Nulidade – Incompatibilidade Entre a Fundamentação Legal e os Fatos Descritos no Relatório Fiscal

56. Ao analisar o Termo de Verificação Fiscal, a interessada verificou que *“... nenhum dos fundamentos legais ditos infringidos, conforme relacionados nos autos de infração, guardam qualquer relação com os pretensos fatos irregulares descritos no citado Relatório Fiscal, posto que se referem às regras gerais de apuração do IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e IRRF”*.

57. Por essa razão, a contribuinte entende que *“... a fundamentação legal consignada nos lançamentos não corresponde à descrição dos fatos que ensejaram a autuação, implicando na sua completa nulidade, por falta de atendimento ao disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72”*, mais especificamente aos incisos III (descrição do fato) e IV (disposição legal infringida e a penalidade aplicável).

58. Nesse sentido, a fiscalizada argumenta que:

- *“... o que se observa da verificação dos fatos descritos pela agente fiscal é que ela desconsidera os atos e negócios jurídicos realizados pela impugnante e pelas empresas antes mencionadas, de modo a extrair desta desconsideração, efeitos tributários diferentes daqueles decorrentes dos atos que foram efetivamente praticados. E tal possibilidade, entretanto, só tem arrimo no disposto no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, que, como é sobejamente sabido, é norma de eficácia contida, desde a sua introdução em 2001, por falta de lei ordinária que fixe os procedimentos necessários para tal desconsideração”*.

- *“Não obstante, sabedora da referida ineficácia da citada norma denominada “antielisiva”, evita ela consignar tal disposição legal como fundamento das pretensas infrações cometidas, mas aplica, de fato, aquilo que nela se contém, em franco desrespeito ao princípio da reserva legal e, pior, tornando a missão da ora Impugnante, de se defender das acusações lançadas, uma cruzada contra o desconhecido”*.

- *“A confusão gerada por tal sórdido procedimento é tamanha, vez que os textos legais apontados na fundamentação dos autos não guardam qualquer relação direta com as infrações descritas no Termo de Verificação Fiscal, que a única conclusão possível é pela nulidade dos lançamentos ora impugnados, posto que oriundo de procedimento fiscal não autorizado por norma legal eficaz”*.

• Tal procedimento “... implica em verdadeiro cerceamento do direito do contribuinte de se defender, posto que, em meio a esta tamanha confusão, não consegue ele precisar de forma certa qual a extensão da acusação que lhe é desferida”.

• Como exemplo, cita “... que os lançamentos de PIS e COFINS tiveram por fundamento a desconsideração da existência de duas pessoas jurídicas, procedimento como já mencionado, previsto no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, ainda não eficaz, tendo sido apontado no Termo de Verificação Fiscal, por sua vez, afronta ao art. 31, § 3º, da Lei n. 10.865/2004, que trata da impossibilidade de creditamento sobre valores de alugueis correspondentes a bens que anteriormente transitaram pelo patrimônio do contribuinte. Não sendo isto suficiente, a fundamentação legal dos respectivos autos apresenta citação apenas de normas gerais de apuração do PIS e da COFINS, sem se referir a um ou a outro dispositivo legal, o que cerceia por completo a defesa da Impugnante”.

59. Para corroborar com seu entendimento transcreve ementa de acórdão do CARF sobre o assunto.

60. Finaliza o assunto afirmando que os lançamentos deverão ser considerados nulos por violação ao art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e por cercear o seu direito de defesa.

Caso assim não se entenda, pugna pela consideração de que o parágrafo único do art. 116 do CTN não está eficaz por falta de edição de lei ordinária que o regulamente.

Impossibilidade de Desconsideração dos Atos e Fatos Jurídicos Efetivamente Ocorridos – Eficácia Contida do Disposto no Parágrafo Único do Art. 116 do CTN - Nulidade

61. Apesar de omitido nas autuações, o fundamento legal para se desconsiderar atos e fatos jurídicos praticados para reduzir tributo devido é o parágrafo único do art. 116 do CTN.

62. Para um melhor entendimento, transcrevo o mesmo: “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”. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

63. A interpretação da contribuinte de tal norma é a de que a mesma carece “... de eficácia por conta da falta da edição da legislação ordinária nela prevista, que estabeleça os procedimentos a serem observados pela referida autoridade para desconsiderar atos ou negócios jurídicos...”.

64. Afirma também que:

• “... a introdução, no ordenamento jurídico da regra descrita no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional pela Lei Complementar n. 104/2001, no exercício da competência constitucional exclusiva delineada pelo art. 146, III, “b”, da Constituição Federal, impossibilita, até que expedida a regulação nela prevista, a manutenção do expediente utilizado por agentes fiscais de desconstituir fatos jurídicos”.

• “... ainda que não fosse possível a utilização de expedientes ordinários de desconsideração das pessoas jurídicas, em decorrência da existência da norma específica e hierarquicamente superior, qual seja o citado art. 116 supracitado, a agente fiscal nem mesmo se desincumbiu de seu mister de demonstrar a caracterização dos elementos essenciais a tais procedimentos, tendo por base outras disposições legais vigentes, tal como a disposição do art. 50 do Código Civil, o qual traça os requisitos essenciais para desqualificação de uma pessoa jurídica...”.

• “No caso em análise, não houve qualquer demonstração de ocorrência de desvio de personalidade ou confusão patrimonial, sendo certo que a própria agente confirma que os objetos sociais das empresas MODUS e MOVEQUIPE apresentavam correspondência com os bens alocados em seus patrimônios e que efetivamente exerciam elas apenas as atividades designadas em seus atos societários”.

65. A contribuinte destaca também “... que a própria Receita Federal do Brasil possui normas próprias para desconstruir, de ofício, pessoas jurídicas que apresentam qualquer vício de existência, como se observa do disposto no art. 27 da Instrução Normativa RFB n. 1.183/2011...”.

66. A desconsideração das pessoas jurídicas deu-se sem a comprovação da ocorrência de nenhuma das hipóteses permitidas pela legislação e, por esse motivo, “... há de ser reconhecida, em sede de preliminar, a nulidade das autuações lavradas, por expressa falta de indicação, nos citados autos, das disposições legais supostamente infringidas e, com isso, cercear por completo o direito constitucional da ampla defesa e do contraditório”.

Decadência das Exigências Relativas aos Períodos de Apuração Janeiro a Agosto de 2009

67. Entende a contribuinte que parte dos créditos exigidos encontram-se extintos pela decadência, com base no § 4º, do art. 150, do CTN.

68. Considerando que os tributos em questão são sujeitos ao lançamento por homologação, o Fisco teria “... o prazo de 5 (cinco) anos para efetuar o lançamento, contado da data do respectivo fato gerador”.

69. Nesse sentido, como o auto de infração foi lavrado em 19/08/2014, os tributos relativos aos períodos de janeiro a agosto de 2009 já se encontravam extintos pela decadência.

70. Assim, a empresa entende que “... antes da análise do mérito da presente autuação, há de ser reconhecida a decadência do direito de desconsideração das despesas dedutíveis quanto ao IRPJ e CSLL e de exigência das contribuições para o PIS e da COFINS, assim como do IRRF, todos correspondentes aos períodos de apuração de 01/2009 a 08/2009, cancelando-se de pronto e, nessa parte, os lançamentos tributários em análise”.

Inocorrência de Simulação na Constituição das Empresas Modus e Movequipe e nos Negócios Jurídicos com Elas Realizados

71. A contribuinte afirma que “... para desqualificar as despesas da Impugnante como dedutíveis na apuração do lucro real e ainda, os créditos de PIS e COFINS tomados e delas decorrentes, foi construída a partir de mera presunção de que as empresas MODUS e MOVEQUIPE teriam sido constituídas de forma

simulada, vício esse que macularia, por consequência, os negócios jurídicos com ela realizados pela Impugnante”.

72. Resumidamente, os fundamentos utilizados pela fiscalização para tal conclusão foram os seguintes: (i) a interessada participaria, detendo a maior parcela, do capital social da MODUS e da MOVEQUIPE; (ii) os valores das despesas pagas pela impugnante à MODUS e à MOVEQUIPE seriam demasiadamente elevados se comparados com o valor contábil dos bens locados; e (iii) a criação de tais empresas e os negócios jurídicos decorrentes teriam como motivo a economia de tributos.

73. Contrária à conclusão do Fisco, a empresa apresenta as argumentações descritas a seguir.

Propósitos negociais da constituição das empresas MOVEQUIPE e MODUS

74. Alega a empresa que a constituição das empresas em questão deu-se com a intenção de diversificar o seu negócio, anteriormente limitado apenas à atividade de armazém geral alfandegado, a fim de uma maior remuneração de seus administradores e acionistas.

75. Nesse sentido, a busca de novas atividades ocorreu da seguinte forma:

- Em 2001 foi constituída “... uma empresa especializada em locação de equipamentos de movimentação de carga, a partir da segregação de todos os equipamentos e veículos próprios para tal operação já existentes em seu ativo, com o acréscimo de recursos de alguns de seus sócios para a aquisição de novos equipamentos e de capital de giro”. Desta decisão surgiu a pessoa jurídica MOVEQUIPE.

- “Não há sombra de dúvida que a citada empresa locou, ao longo de todos estes anos, vez que foi constituída em 2001, equipamentos e veículos de sua propriedade à Impugnante, assim como, conforme foi constatado pela agente fiscal, locou seus equipamentos e veículos também a terceiros”, mais especificamente à empresa LOGISPOT.

- “Pelas mesmas razões e com os mesmos objetivos negociais, em 30/10/2008, foi constituída a MODUS (doc. 5), participando a Impugnante do seu capital social juntamente com alguns dos seus acionistas, por meio da conferência de equipamentos de informática, licenças de uso de software e do imóvel localizado na cidade de São Sebastião – SP, destinado a armazenagem de produtos de terceiros”.

- “... além da possibilidade da realização de atividades não regidas por disposições legais limitantes e excessivamente normatizadas, por conta dos necessários requisitos oriundos do alandegamento de determinados espaços privados, a busca por novas fontes de renda visou também permitir, aos acionistas pessoas físicas que participaram da sua formação com aportes de capital, o recebimento de lucros a título de dividendos, posto que, em face de questões societárias pendentes no âmbito do capital social da Impugnante (inclusive parcialmente solucionadas em período posterior, como comprova a anexa escritura de transação – doc. 6), tal possibilidade estava ali limitada, conforme se pode comprovar pela elevada reserva de lucros existentes no patrimônio da Impugnante (doc. 6A)”.

• Assim, “... ainda que fosse possível admitir a desconsideração das citadas empresas, sem fundamento legal válido, como antes já mencionado, se mostram indubitadas as razões negociais que levaram a Impugnante e alguns dos seus acionistas a constituir e operar as empresas MOVEQUIPE e MODUS, sendo nitidamente inválida, ilegal e inaceitável a presunção de que tais operações teriam fins precipuamente tributários”.

76. A impugnante ressalta que as operações consideradas como simuladas ocorreram num intervalo de quase dez anos, sendo que seria impossível realizar um planejamento tributário com todo esse tempo de antecedência.

77. Desse modo, a empresa entende que “... o próprio lapso temporal de existências das ditas empresas e do exercício das suas atividade, acrescido da regularidade fiscal delas no âmbito desta Receita Federal e das demais instâncias da administração pública, além do tempo decorrido entre a constituição de uma (MOVEQUIPE – 23/07/2001) e outra (MODUS – 30/10/2008), devem ser considerados como razões suficientes para presumir pela real existência e pela regularidade de suas relações comerciais e operacionais com suas clientes, entre elas e a Impugnante, e não pela presunção, como a erigida pela agente fiscal, de inexistência regular”.

78. Justifica que caso as operações descritas tivessem um fim exclusivamente tributário não haveria necessidade da constituição da pessoa jurídica MODUS, pois bastaria à contribuinte direcionar os bens que foram transferidos àquela para a empresa já existente MOVEQUIPE.

79. Finaliza afirmando que a situação provocada pela fiscalização obriga a interessada a constituir prova negativa, quando quem deveria comprovar a existência da simulação é o Fisco, e a “... revelar informações confidenciais e de caráter estratégico que o levaram a realizar os atos jurídicos verificados...”.

Falta de constatação sobre a inexistência das empresas MOVEQUIPE e MODUS

80. Da leitura do Termo de Verificação Fiscal, a contribuinte observa que a fiscalização não realizou nenhuma visita às suas sedes, não verificou seus livros fiscais, suas licenças de funcionamento e nem a relação de seus empregados.

81. A existência das duas pessoas jurídicas é comprovada pela suas movimentações bancárias, pelas licenças de funcionamento concedidas pela Prefeitura Municipal de São Paulo e também pelos registros no CNPJ. Ademais, tais empresas possuem empregados próprios e os respectivos recolhimentos dos encargos trabalhistas e previdenciários. Há também, como exemplo, os registros de vinte veículos em nome da empresa MOVEQUIPE.

82. Outrossim, “... a própria Receita Federal do Brasil reconhece a existência da MOVEQUIPE, podendo ser verificado que possui ela diversos processos administrativos em trâmite perante tal órgão, muitos relativos a compensações realizadas e, inclusive, concernentes a parcelamento fiscal (docs. 31 e 32)”.

83. Com essa argumentação a empresa conclui que é “... ilegítima a alegação da agente fiscal, desprovida de qualquer comprovação, de que as empresas MOVEQUIPE e MODUS teriam sido constituídas apenas ‘no papel’”.

Legitimidade da integralização de capital com bens

84. Com relação a este assunto, a empresa argumenta que deve ser afastada a alegação da autoridade fiscal de que a integralização da participação da interessada no capital das empresas MODUS e MOVEQUIPE foi realizada com seus bens.

85. Nesse sentido, a interessada traz a informação de que “... *na constituição da MODUS houve integralização, em dinheiro, do montante de R\$ 839.000,00, equivalente a 1/4 do capital social (doc. 5)*”.

86. Ademais, “... *utilizou a Impugnante procedimento legalmente previsto de integralização da sua participação no capital daquelas novas sociedades mediante a conferência de bens de sua titularidade, conforme determinação expressa contida no art. 7º da Lei n. 6.404, de 1976 e no art. 1.055 do Código Civil*”.

87. Dessa forma, a impugnante entende que não adotou nenhum procedimento questionável, tendo a valoração dos bens em questão sido devidamente registrada em instrumentos anexos aos atos constitutivos das empresas. Destaca também que tais bens foram baixados dos registros de sua contabilidade e declarados na escrituração das empresas MODUS e MOVEQUIPE.

88. Especificamente em relação à constituição da pessoa jurídica MODUS, a interessada argumentou o seguinte sobre a alegação da autoridade fiscal de que o imóvel que foi utilizado para integralização do capital da referida empresa não teve sua transferência registrada no Cartório de Registro de Imóveis de São Sebastião:

- Para a fiscalizada trata-se de questão irrelevante, pois, “... *os documentos societários concernentes à integralização de capital com bem imóvel são suficientes para transferência de sua propriedade, conforme o disposto no art. 9º da Lei n. 6.404, de 1976, constituindo-se a averbação do ato registrado no Registro do Comércio no Registro de Imóveis competente, mera formalidade que não retira do ato o seu poder de transferência da propriedade do imóvel*”.

- “*Na integralização de imóveis em aumento ou constituição de capital de empresas não é necessária a lavratura da escritura pública. Tal ato pode ocorrer no próprio instrumento particular do Contrato Social ou alteração, desde que constem todos os elementos essenciais ao negócio jurídico, como: descrição, identificação, área, dados da titularidade e da matrícula imobiliária do imóvel, objeto da incorporação e a anuência do outro cônjuge, quando for o caso; em síntese, o mesmo que seria necessário para uma escritura pública*”.

- “*Na ausência de algum desses requisitos, nos termos do art. 35, inciso VII, alínea ‘a’, da Lei 8.934/94, tal documento não poderá ser registrado*”.

- “*Uma vez aceito e aprovado o seu arquivamento na Junta Comercial competente, o ato societário realizado é o documento hábil para transferir a propriedade do bem, como previsto no art. 9º da Lei n. 6.404, de 1976, exigindo-se mera formalidade de se proceder a devida anotação junto ao Cartório de Registro de Imóveis em que se encontra registrada a matrícula do imóvel, conforme o disposto no art. 64 da lei 8.934/94 e no art. 167 da Lei 6.015/73*”.

- “*Resta assim comprovado que o dito imóvel foi de fato e de direito efetiva e regularmente transferido da Impugnante para a integralização do capital social da MODUS por ela subscrito, nos exatos termos do ato societário regularmente praticado e efetivamente registrado nos termos da Lei*”.

Dos valores atribuídos aos bens transferidos e dos aluguéis cobrados

89. Com relação à comparação feita pela fiscalização entre o total pago pela impugnante à empresa MODUS, relativo ao aluguel do imóvel, no valor de R\$ 1.863.450,00, e o valor pelo qual o mesmo imóvel foi transferido da contribuinte para a empresa MODUS (R\$ 1.990.000,00), a fiscalizada esclarece que:

- “... a valorização de bens para fins de integralização do capital social de qualquer sociedade, segundo o art. 22 da Lei n. 9.249 de 1995, pode ser realizada com base no valor de custo pelo que se encontravam tais bens registrados na contabilidade da conferente ou pelo valor de mercado, não se admitindo, entretanto que se atribua a tais bens valor superior ao de mercado, conforme dispõe o art. 8º da Lei n. 6.404, de 1976 e o § 1º do art. 1.055 do Código Civil”.

- “Nesse ponto, a adoção do valor de custo para bens adquiridos há muito tempo, cuja expressão econômica legítima do contribuinte, nos termos das referidas normas jurídicas, sendo comum e legalmente admitida tal opção, a fim de não onerar a mera operação de integralização de capital com a incidência do Imposto de Renda sobre eventual ganho de capital que ocorreria se adotado o valor de mercado”.

- “Já o valor dos aluguéis devem obedecer ao praticado no mercado e não ser relacionados ao seu custo de aquisição, mormente quando alguns destes bens foram adquiridos há muito tempo, por força das normas previstas no art. 464 e seus incisos, do Regulamento do IR (Decreto n. 3.000/1999), que considera a existência de distribuição disfarçada de lucros nas operações entre empresas ligadas, quando adotem valores incompatíveis com os praticados no mercado.

E não tendo a agente fiscal sequer alegado que o valor dos aluguéis dos bens supera o praticado no mercado, é de se concluir pela sua compatibilidade com aqueles vigentes e, portanto, quanto a sua regularidade e normalidade”.

Inexistência da aludida economia tributária

90. Sobre esse tema, a fiscalizada argumenta que a alegação da autoridade fiscal não foi demonstrada e, ao contrário, informa que as empresas MOVEQUIPE e MODUS recolheram a título de IRPJ e CSLL as quantias de R\$ 1.150.127,73 e R\$ 636.716,25, respectivamente.

91. A fiscalização também não considerou que, com as transferências dos bens, a interessada deixou de deduzir da apuração de tais tributos as despesas com depreciação.

92. Por fim, traz ementa de decisão do antigo Conselho de Contribuintes, a qual, segundo a interessada, vem ao encontro de seu entendimento.

Desconsideração de serviços prestados a terceiros

93. Sobre a suposta exclusividade da prestação de serviços das empresas MOVEQUIPE e MODUS à fiscalizada, a mesma esclarece que a própria autoridade fiscal afirmou que há prestação de serviços para a empresa LOGISPOT, a qual “... não é de titularidade dos mesmos ‘donos’ das demais empresas tratadas no presente procedimento e nem é administradas pelas mesmas pessoas”.

94. A impugnante ressalta que na época dos fatos a “... referida empresa possuía participação expressiva de terceiros, podendo ser observado na anexa ata de assembléia (doc. 33) que a citada empresa possui participação de diversas outras pessoas, físicas e jurídicas, inclusive um dos maiores grupos empresariais do

Brasil, sendo administrada por pessoa que não tem qualquer vinculação com a MODUS e a MOVEQUIPE”.

95. Assim, a empresa entende que a tese da fiscalização não pode subsistir.

Da Validade das Despesas e de sua Dedução do IRPJ e CSLL

96. Considerando afastada a tese de simulação levantada pela fiscalização, inexistem dúvidas “... acerca da legitimidade das despesas incorridas pela Impugnante e de sua dedutibilidade para fins de apuração do seu lucro real, haja vista a sua necessidade para fins do exercício de suas atividades e de auferimento de suas receitas”.

97. A empresa argumenta ainda que “... a possibilidade de dedução de tais despesas na apuração dos resultados sujeitos ao IRPJ e à CSLL foi inclusive declarada pela fiscalização, na medida em que, no item 2.3.4 confirmou ela a necessidade das despesas rateadas pelas pessoas jurídicas mencionadas neste procedimento...”.

98. Por fim, “Comprovada a necessidade das despesas relacionadas aos aluguéis pagos e aos demais serviços tomados das mencionadas empresas e, sem que tenha sido contestada a documentação pertinente a tais operações, há que se concluir que são elas dedutíveis na apuração do lucro real da Impugnante e portanto, são indevidas as exigências tributárias veiculados pelos lançamentos ora impugnados, referentes ao IRPJ e à CSLL”.

Inexistência de Pagamento sem Causa

99. Este tópico trata das exigências relativas ao lançamento de IRRF fundamentado nos arts 674 e 675 do RIR/99, entretanto, os mesmos são referidos como decorrentes de pagamentos sem causa e não como efetuados a beneficiários não identificados.

100. Desse modo, a interessada entende que “... pela descrição do fato dito irregular, a norma legal que lhe diz respeito é tão somente a do § 1º do art. 674. Na aplicação da exigência do mencionado IRRF, a agente fiscal subdividiu o tema em dois tópicos distintos, quais sejam: um relativo aos pagamentos efetuados pela Impugnante às empresas MOVEQUIPE e MODUS e outro relativo a determinados pagamentos realizados a um dos seus acionistas pessoa física”.

101. Após transcrever algumas passagens do Termo de Verificação Fiscal, a contribuinte conclui que “... a contabilidade da Impugnante foi a fonte das informações utilizados pela agente fiscal para justificar a caracterização de tais pagamentos sem causa”.

102. Entretanto, na visão da empresa, tal procedimento se mostra contraditório pois “... a contabilidade da Impugnante se prestaria para comprovar a efetividade dos pagamentos efetuados, mas não pra provar a causa de tais pagamentos, muito embora todos os pagamentos realizados e devidamente contabilizados, refiram-se de modo expresse e cabal, a liquidação de operações de mútuo, que melhor seria definido como uma conta corrente entre as empresas e entre a Impugnante e um dos seus acionistas”.

103. Nesse sentido, “... se a prova do pagamento é o registro contábil dele, não pode a agente fiscal concluir, a seu bel prazer e em benefício de sua interpretação tendenciosa, que a motivação dos pagamentos não está comprovada,

posto que o motivo dos citados pagamentos está contido no mesmo registro contábil por ela utilizado como prova... ”.

104. Assim, após trazer alguns julgados do CARF, a fiscalizada afirma “... *que não há qualquer elemento no relatório da autuação que informe que a autoridade fiscal comprovou que os ditos pagamentos não se referem a liquidação de operações de mútuo e que portanto, são pagamentos sem causa...*”.

Mútuos com pessoas jurídicas

105. Tendo em vista que a fiscalização considerou como sem causa os pagamentos efetuados a empresas supostamente inexistentes, “... *tal raciocínio carece de lógica elementar, posto que, descaracterizada a existência das empresas às quais destinados os pagamentos, já que tidas como mera extensão da própria Impugnante, não é falta de causa para o pagamento que se está a constatar, mas sim de ausência do próprio ‘pagamento’*”.

106. Desse modo, a contribuinte entende que seria apenas “... *mera transferência de uma conta bancária da Impugnante para outra conta bancária que, efetivamente, também seria sua, razão pela qual não há o enquadramento da situação na(s) regras do art. 674*”.

107. Diante desse raciocínio, “... *os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS e o lançamento de IRRF são, no mínimo, excludentes entre si, posto que se inexistentes as empresas, não pode prevalecer o pagamento sem causa, o qual, caso subsista, determina o reconhecimento da existência das empresas e, portanto, o cancelamento dos demais tributos exigidos*”.

108. Outrossim, a empresa apresenta outros argumentos para afastar as exigências tributárias:

- “... *outro elemento específico deve ser considerado na análise dos supostos pagamentos sem causa, qual seja, o entendimento já consagrado pelo Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no sentido de que a aplicação da penalidade prevista no art. 674 do Decreto n. 3.000/1999 só se mostra viável após constatação física da inexistência das empresas e de movimentação financeira, procedimento não realizado pela agente fiscal e que, portanto, macula o lançamento em análise*”.

- “No caso, como já visto, não se dignou o agente de aprofundar as verificações fiscais para constatação da existência das empresas MOVEQUIPE e MODUS e, relativamente à movimentação financeira, sequer analisou outra informação que não a contabilidade da Impugnante”.

- “Importante destacar que, afora sua opinião de que as empresas MOVEQUIPE e MODUS não existiram de fato, o agente não constatou nenhum outro elemento que pudesse desqualificar a contabilidade da Impugnante e o registro dos mútuos nela consignados, razão pela qual não afastou ele o caráter probatório da escrituração, nos termos do artigo 9º, parágrafo primeiro, do Decreto-lei n. 1.598/1977...”.

109. Com relação às contas contábeis cujos saldos iniciais a fiscalização considerou como “inexplicáveis”, a empresa assevera que tal afirmação é incorreta pois trata-se de saldo anterior (A.C.-2008) o qual estava fora do escopo da auditoria fiscal.

110. A contribuinte também discorda em relação à alegação da autoridade fiscal de que não há suporte documental que comprovasse que as operações realmente se tratam de mútuos entre as partes indicadas na contabilidade. Justifica argumentando que: *“... não há exigência legal para que operações de mútuo sejam contratadas por escrito...”* e *“... em se tratando de operações entre pessoas ligadas, a indicação na contabilidade da origem e causa dos pagamentos é suficiente para provar a existência das referidas operações de mútuo”*.

Mútuos com sócio

111. A autoridade fiscal também considerou os pagamentos efetuados ao sócio da interessada, Sr. José Américo Ribeiro dos Santos, como sem causa, desconsiderando-os como operações de mútuo, ou seja, reconhece *“... o lançamento contábil que indica movimentação financeira originada da Impugnante e destinada a seu sócio, mas desconsidera a parte da escrituração que declara tratar-se de mútuo”*.

112. Outrossim, *“... o fato de os valores terem sido contabilizados em conta do ativo ou do passivo não desnatura sua condição de mútuo, evidenciada inclusive pela existência de contrato a embasar o empréstimo”*, desse modo, é certo *“... que o pagamento efetuado pela Impugnante à citada pessoa física constitui novo empréstimo ou devolução do valor mutuado”*. O que ocorreu no presente caso é que a fiscalização não descaracterizou a causa do pagamento efetuado ao sócio e comprovado pela contabilidade e por contrato firmado entre as partes.

113. Apesar de não ter feito nenhuma diligência complementar, a autoridade fiscal desconsiderou os *“... negócios jurídicos efetuados pela Impugnante com um dos seus acionistas (José Américo Ribeiro dos Santos), consubstanciado no pagamento de saldo devedor de mútuo da pessoa física com a Impugnante, por meio de cessão de créditos por ele detidos contra a Rumo Logística S.A. que aquele acionista recebeu a título de dividendos de uma outra empresa sua (IMPULSO Empreendimentos e Participações Ltda), como aliás está devidamente registrado na contabilidade da Impugnante e conforme se pode constatar de sua declaração de IR...”*.

114. Continuando sua argumentação a empresa afirma que:

- *“... se é o registro contábil que indica a existência do pagamento, há que se extrair dele toda a informação que nele se contém e, no caso relatado no item anterior, além da informação da existência do pagamento, está dito que tal pagamento se refere a quitação de saldo de mútuo existente entre as partes ali indicadas”*.

- *“Importante destacar que, não contestada pela fiscalização a efetividade das transferências financeiras realizadas pela Impugnante a seu sócio, não houve qualquer indicação a respeito de qual a natureza das verbas cujos pagamentos teriam sido dissimulados, o que permite confirmar que se trata, como mencionado na contabilidade, de operações de mútuo”*.

- *“... caso fosse possível desconsiderar a natureza dos pagamentos como decorrente de operações de mútuo/conta-corrente haveria, então, de ser classificada, quando muito, como mera antecipação de dividendos”*. Tal conclusão foi afastada pela fiscalização pela alegação de que *“... os pagamentos não constituiriam distribuição de lucro por não guardarem relação com o lucro apurado pela empresa”*. Entretanto, a impugnante informa que no ano-calendário de

2009 foi apurado um lucro no valor de R\$ 8.670.112,40 e havia reserva de lucros de anos anteriores no montante de R\$ 7.532.260,65.

115. Assim, “... não há outra conclusão, caso mantida a indevida desconsideração de que tais pagamentos se referem a comprovadas operações de mútuo, que não a classificação dos pagamentos como dividendos ou antecipação de dividendos, o que em qualquer caso, elimina a conclusão de que tais pagamentos se deram sem motivação e que, portanto, deveriam se sujeitar a incidência do IRRF exigido pelos lançamentos impugnados”.

Créditos Indevidos de PIS e COFINS

116. A glosa de créditos de PIS e de COFINS foi fundamentada no art. 31, § 3º, da Lei n. 10.865/2004, o qual diz que “*É também vedado, a partir da data a que se refere o caput, o crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica*” (data do caput: 30/04/2004).

117. Entretanto, a empresa alega que “... o próprio agente autuante reconheceu que tais empresas adquiriram produtos novos, que jamais integraram o patrimônio da Impugnante. Nesse sentido, observe-se as informações contidas nos itens 2.1.3 e 2.1.13 nos quais a agente fiscal conclui que as referidas empresas **MODUS e MOVEQUIPE** adquiriram novos equipamentos e que, portanto, a estes novos equipamentos não se aplica a regra inserta no § 3º do art. 31 da Lei n. 10.865, de 2004”.

118. Com isso, “... mesmo aceitando a possibilidade da citada norma legal aplicar-se a fatos já ocorridos antes de sua vigência, quando muito haveria de ser realizado, pela agente fiscal, cálculo proporcional dos créditos oriundos de equipamentos que anteriormente foram de titularidade da Impugnante e daqueles decorrentes de equipamentos novos adquiridos diretamente por tais empresas”.

119. Por fim, de acordo com o entendimento expressado pela contribuinte, esta entende que o valor glosado é inválido.

Não Enquadramento dos Fatos Verificados na Figura Jurídica da Simulação

120. Com relação à argumentação da fiscalização de que houve simulação, a empresa transcreve o parágrafo primeiro do art. 167 do Código Civil, o qual dispõe que haverá simulação quando: (i) aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas a quem realmente se conferem, ou transmitem; (ii) contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; e (iii) quando os instrumentos particulares foram antedatados, ou pós-datados.

121. Nesse sentido, a empresa alega que a operação desconsiderada pela fiscalização não pode ser enquadrada em nenhuma das hipóteses enumeradas acima, pois:

- “Os direitos, transferidos e conferidos às pessoas declaradas, são autênticos;
- Todas as condições, confissões, declarações e cláusulas contratuais são fidedignas e incontestáveis; e
- Todos os documentos são atuais e verdadeiros, consignando as datas das efetivas realizações dos atos nele consubstanciados”.

122. Em razão disso a contribuinte entende que:

- “... a existência de simulação se esgota nas hipóteses do dispositivo retrotranscrito, que contém relação exaustiva e taxativa...”.
- “... as hipóteses legais descritas são impotentes para arrostar sob os respectivos espectros a situação analisada...”.
- “... a aplicação singela do princípio da estrita legalidade expressamente consagrado na CONSTITUIÇÃO (segundo o qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de LEI) afasta, de plano, a possibilidade de serem consideradas como simuladas operações outras que não aquelas expressamente nela previstas”.

123. Ainda sobre o assunto a empresa alega que não há provas de que ocorreu simulação, pois, “... incumbiria ao Fisco, diante da análise do caso presente, o ônus de prova ter havido simulação, enquadrando a operação em tela numa das hipóteses do artigo 167 do Código Civil”.

124. Cita também definição de simulação na qual seria a “... discrepância entre a vontade efetiva (tida como produto dos valores individuais e subjetivos do agente) do agente e o ato por ele praticado, inexistindo, destarte, forma de ser ela, SIMULAÇÃO, provada de forma DIRETA e, mediante a utilização de suportes fáticos indutores de conclusão possível de ser tomada como VERDADE irrefutável”.

125. Assim, quando não há provas do querer do agente, ou ainda, da “... discrepância entre esse querer e a vontade explícita nos atos praticados somente poderá ser PROVADA (=simulação) de forma INDIRETA mediante indícios e presunções”.

126. No entanto, um mero indício ou uma mera presunção não possui valor no âmbito tributário, os quais, para que possam ser elevados à condição de prova, deveriam ser densos e veementes, que não é o presente caso, pois “... os atos praticados se mostram legítimos e amparados por documentação inquestionável”.

127. Após transcrever alguns julgados do CARF, a contribuinte observa que:

- “Ainda que a constituição das empresas MOVEQUIPE e MODUS não tivesse decorrido de propósitos negociais, o que se admite apenas para argumentar, o eventual objetivo de economia fiscal, amparado por negócios jurídicos legítimos, é plenamente legítimo”.
- “No caso dos autos, não tendo o agente demonstrado nada além que a realização de negócios jurídicos, devidamente comprovados e escriturados, não há como subsistir a alegação de dissimulação”.

128. De todo o exposto, a contribuinte conclui que “... não há nenhuma possibilidade de prosperar e/ou prevalecer os lançamentos, que deverão ser cancelados, porquanto está patente que o agente fiscal os promoveu apenas com base em mera presunção, o que não se coaduna com a realidade dos fatos”, em decorrência disso “... deverão ser cancelados os autos de infração impugnados”.

Da Impossibilidade do Emprego da Presunção em Matéria Tributária – Nulidade do Lançamento

129. Voltando novamente ao assunto, a interessada alega que “A falha da fiscalização na plena verificação dos fatos efetivamente ocorridos, acarreta

*igualmente falha na demonstração cabal da alegada simulação, ferindo, assim, a plena aplicação ao processo administrativo-tributário do **Princípio da Verdade Material**, segundo o qual a autoridade fiscal deve esgotar os meios em direito permitidos a fim de demonstrar a imputação tributária”.*

130. Após trazer mais julgados do CARF e de entendimentos de doutrinadores, a fiscalizada argumenta que *“À parte a impossibilidade de o uso da presunção na feitura do lançamento ser repudiado pelo entendimento doutrinário e pretoriano, o fato é que, também por esse ângulo, impossível, do ponto de vista técnico, que prevalecessem os lançamentos, já que, além da já mencionada violação ao princípio do “onus probandi”, como adiante será visto – como decorrência corriqueira do uso de presunção -, a impugnante teve assoreado, mais uma vez o seu sacrossanto direito de defesa”.*

131. Desse modo, a empresa finaliza o tema argumentando que:

- *“Verifica-se que a mera opinião do agente fiscal consitiuiu-se (sic) no elemento imponível do ato tributário. E a realização de lançamentos em bases nitidamente subjetivas encontra-se em completa desconformidade com os comandos que ressaem dos artigos 108, 114, 116, 142, dentre outros, do Código Tributário Nacional, além de ser repudiada com vigor pelos mais ilustres juristas do país”.*

- *“Também não poderiam subsistir as exigências em face do comando no artigo 112 do Código Tributário Nacional, o qual determina que a interpretação há de ser a mais favorável ao acusado quando houver dúvidas quanto: (inc.I) à capitulação do fato; (inc.II) à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão de seus efeitos; (inc.III) à autoria, imputabilidade ou punibilidade, e (IV) à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação”.*

Da Nulidade dos Lançamentos Ante a Impossibilidade de Produção, Pela Impugnante, de Prova Negativa

132. Com relação a este assunto, a empresa repisa que a fiscalização *“... não conseguiu identificar objetivamente nenhuma prova concreta contra a Impugnante”* e manejou *“... a tese de simulação com base em temerárias presunções”.*

133. Aduz que *“... o fato tomado como arrimo da presunção não pôde ser comprovado como verdadeiro – já que a prova produzida não se presta para essa finalidade, como já exaustivamente mencionado-, vê-se o contribuinte acossado por duas teratologias, ambas devastadoras: uma, a aparente verdade do fato ‘in se’ e a presunção que dele resulta (simulação); a outra, a impossibilidade material de provar a negativa da autoria imputada, dada a ausência de manifestação da autoridade, impondo mágoas profundas ao princípio do ‘onus probandi’”.*

134. Antes de reproduzir julgados do CARF que, segundo a interessada, refletem o seu entendimento, a empresa conclui que *“... não estando o presente processo administrativo devidamente fundamentado, a partir de provas idôneas e legítimas, a Impugnante não pode ser obrigada a realizar prova de impossível concretização (prova negativa), cabendo-lhe, tão-somente, argüir que a ocorrência do fato gerador não está comprovada nos autos...”.*

Inexigibilidade da Multa Aplicada

135. A empresa entende que a multa de 150% não pode ser mantida, pois, *“... como reconhecido por tribunais, ‘o poder de taxar não pode chegar à desmedida*

do poder de destruir, uma vez que aquele somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, comércio e da indústria e com o direito de propriedade”.

136. Argumenta também que:

- *“O princípio da razoabilidade, que contempla a proporcionalidade como um de seus pressupostos, consiste no dever de não serem impostas pelo Estado obrigações, vedações ou sanções aos indivíduos, em contraposição à sua liberdade assegurada, em medida superior à necessária ao atendimento do interesse público, segundo critério de razoável adequação dos meios aos fins (valores) constitucionalmente estabelecidos”.*

- *“Não ocorreu ‘in casu’ nenhum prejuízo ao interesse público, porquanto não ficou comprovado nos autos que a Impugnante deixou de recolher qualquer tributo. Nessa linha, não existe razão maior que suplante aquela de que não poderia ser imputada MULTA à Impugnante, ainda mais quando essa penalidade é calculada sobre valor exorbitante de 150%. Por isto, deve ser declarada a insubsistência da multa aplicada”.*

- *“... o fato é que não poderia ser exigida a multa imposta, em razão da inexistência de má-fé por parte da Impugnante, a qual apenas agiu em cumprimento e dentro dos limites legais”.*

- *“... não há nos autos nenhum elemento que pudesse demonstrar ter havido dolo (má-fé) por parte da Impugnante. Ao revés, esta demonstrou ter agido em todo o momento com prudência e lisura, não havendo nenhum elemento que comprove ter ela cometido infração capaz de ensejar o arbitramento da multa agravada (de 150%), decorrendo daí a manifesta improcedência da imposição de tal multa, ante evidente boa-fé da Impugnante”.*

137. Conclui com o argumento de que *“... nenhuma evidência de que a Impugnante teria praticado fraude foi identificada pelo Fisco, que fundamentou a autuação em simples presunção, comum ou do homem, que, como já mencionado, valor nenhum possui em matéria tributária”.*

Caráter Confiscatório das Multas Impostas

138. Complementando o tópico anterior, a empresa argumenta também que *“... a multa de 150% aplicada pelos auditores fiscais possui nítido caráter CONFISCATÓRIO, já que acaba por desapropriar o contribuinte de parcela de seu patrimônio de forma desproporcional à infração eventualmente verificada, procedimento esse expressamente vedado pelo artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal”.*

139. Por fim, para corroborar com seu entendimento, transcreve julgados do STF sobre o assunto.

Pedidos

140. De todo o exposto a fiscalizada requer que:

- *“... seja reconhecida, preliminarmente, a nulidade dos autos de infração, em vista da incompatibilidade entre sua fundamentação legal e os fatos descritos no Termo de Verificação Fiscal, ou, ainda, pela impossibilidade de desconsideração da existência das empresas MODUS e MOVEQUIPE enquanto não regulado o art. 116 do CTN”.*

- Caso não seja esse o entendimento dos julgadores, *“... há de ser reconhecida, inicialmente, a decadência quanto às exigências correlatas aos períodos de apuração de 01/2009 a 08/2009, e, ainda, a necessidade de cancelamento dos lançamentos, por não ter se verificado a simulação imputada...”*.
- A multa agravada seja afastada e que seja reconhecido o seu caráter confiscatório.
- Seja possibilitado à impugnante a *“... produção de todas as provas em direito admitidas, especialmente pela juntada de documentos complementares, corroborando a improcedência das exigências formuladas, nos termos do artigo 17 do Decreto n. 70.235/72, com as alterações promovidas pela Lei n. 8.748/93, apresentação de memoriais e sustentação oral de seu direito”*.

Impugnações - Pessoas Físicas

141. Ao analisar as impugnações apresentadas por Américo Ribeiro dos Santos Neto (fls 0884 a 0903) e José Américo dos Santos (fls 0911 a 0930), verifiquei que o teor dos dois documentos é o mesmo, por esse motivo, as relatarei apenas uma vez.

Deficiência e Inadequação dos Fundamentos Legais Adotados Para a Atribuição de Responsabilidade Solidária

142. Ao analisar o Termo de Verificação Fiscal, os interessados destacam a fundamentação legal para a solidarização dos mesmos, quais sejam, os artigos 121, 124 e 135 do CTN.

143. Com relação a esse ponto, os responsáveis argumentam que:

- *“... verifica-se nítida deficiência no apontamento da fundamentação legal da transferência da responsabilidade ora analisada, visto que a agente autuante descreve, além da regra que apenas relata o conceito de responsável tributário (art. 121), três hipóteses distintas de responsabilização sem determinar qual delas utilizada para acusar o Impugnante”*.
- *“E a invalidade de tal procedimento, que praticamente inviabiliza a defesa plena do Impugnante, afrontando as constitucionais garantias à ampla defesa e ao devido processo legal, posto que sequer sabe contra o que efetivamente deve se defender, ganha contornos insuperáveis quando constatado que cada modalidade de responsabilidade citada apresenta elementos específicos próprios para caracterização”*.
- *“... enquanto o art. 124, I, do CTN, determina a responsabilização de pessoas que possuam interesse comum na autuação, seu inciso II imputa tal obrigação àquelas pessoas designadas em lei. O art. 135, III, por sua vez, refere-se expressamente aos casos de prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”*.
- *“... tratando-se de fundamentos manifestamente distintos, jamais poderia o lançamento apontar todas as hipóteses de responsabilização sem especificar de forma expressa em qual delas se enquadra e a qual ato específico do Impugnante se refere a imputação de responsabilidade”*.
- *“... ainda que analisada a descrição do fato apontado como ensejador da responsabilização, supostamente presente no item 5 do Termo de Verificação*

Fiscal, não se verifica qualquer certeza e segurança quanto à imputação de responsabilidade”.

- *“... a análise da descrição do fato que a agente autuante entende como originário da responsabilidade do Impugnante demonstra que se refere à ‘conduta dos administradores’ com ‘intuito de sonegação e da fraude’”.*

- *“Parece, então, que não se trata de responsabilização na forma do art. 124, I e II, posto que não demonstrado o interesse comum na situação...”, e sim na forma do art. 135, III.*

- Entretanto, os interessados alegam que não foram apontados *“... qualquer prática de atos com ‘excesso de poderes’ ou ‘infração da lei, contrato ou estatuto’”* por tais administradores.

- *“Por outro lado, se ocorrida infração à lei consubstanciada pela eventual sonegação e fraude com a finalidade de redução dos tributos objeto da autuação, que como comprovado na defesa da CNAGA inexistiu, deveriam ter sido apontados todos os sócios de tal empresa, que eventualmente lucrariam com a conduta, e não o Impugnante na qualidade de administrador”.*

- *“... caso a eventual fraude alegada pela agente fiscal correspondesse à criação das empresas MOVEQUIPE e MODUS, não poderia ele ser responsabilizado, da mesma forma, por sua condição de administrador”.*

144. Além disso, os impugnantes ressaltam que *“... a fundamentação legal consignada nos lançamentos não corresponde à descrição dos fatos que ensejaram a autuação, implicando na sua completa nulidade, por falta de atendimento ao disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72”*, mais especificamente aos incisos III (descrição do fato) e IV (disposição legal infringida e a penalidade aplicável).

145. Nesse sentido, os interessados argumentam que *“... a agente fiscal sequer cumpriu a determinação da própria Receita Federal do Brasil a respeito de como proceder quando da intenção de promover a responsabilização de terceiro, a qual pode ser observada no art. 2º da Portaria n. 2.284/2010”.*

146. Outrossim, para corroborar com seu entendimento transcreve ementa de acórdão do CARF sobre o assunto.

147. Finaliza o assunto afirmando que *“... já que não há adequação da fundamentação legal acerca da solidariedade consignada nos autos de infração, deverá ser declarada a nulidade dos lançamentos combatidos, inclusive pela violação aos constitucionais direitos do Impugnante à ampla defesa e ao devido processo legal”.*

Da Impossibilidade de Produção de Prova Negativa

148. Sobre esse assunto, os impugnantes iniciam alegando que, conforme já comprovado na defesa da pessoa jurídica, nenhuma irregularidade foi praticada pela CNAGA.

149. Nesse sentido, reprisa argumentos já utilizados na impugnação apresentada pela pessoa jurídica como a situação das empresas MODUS e MOVEQUIPE, as quais *“...eram, na época dos fatos, existentes de fato e de direito, possuíam CNPJ, alvarás dos órgãos competentes, licenças de funcionamento da Prefeitura, funcionários próprios, contas bancárias...”* etc.

150. Os interessados afirmam também que:

- *“O Fisco, em sua sanha arrecadatória, arremete contra tudo e contra todos, acusa sem provas, desconsidera operações legitimamente praticadas, interpreta de maneira canhestra contratos celebrados nos termos da lei, desdenha operações societárias sob a alegação de que não foram feitas com propósito negocial, assim como desconsidera, sem estarem presentes os requisitos legais para tanto, a personalidade de pessoas jurídicas existentes, fática e legalmente. Tudo isso sob a acusação, sempre destituída de provas, de que a CNAGA teria feito um planejamento tributário fraudulento, colocando esta, e também o Impugnante, já que trazido à revelia neste procedimento predatório, na absurda situação de terem, como suspeitos, que provar que nada devem e que não praticaram as condutas que estão lhe sendo imputadas”.*
- *“O Impugnante não pode ser afligido por lançamentos e acusações sem FUNDAMENTO, sem prova efetiva de que teria ele praticado atos com excesso de poderes, infração à lei ou estatuto social da CNAGA. Ao acusar o Impugnante, sem provas, a provedora dos lançamentos, aflige-o ilegalmente, o qual, sem meios de produzir PROVA NEGATIVA, vê-se em situação extremamente aflitiva e ilegal, já que, principalmente em matéria tributária, o ônus da prova incumbe a quem acusa”.*

151. Após reproduzir julgados do CARF e entendimento de doutrinadores, os impugnantes argumentam que *“A falha da auditora fiscal na plena verificação dos fatos efetivamente ocorridos na apuração dos tributos devidos recolhidos pela CNAGA, acarreta igualmente falha na demonstração cabal da participação do Impugnante na simulação que ele alega ter sido praticada por referida empresa, não podendo, em face disso, ser aplicado ao caso, como se verá mais adiante, as disposições do artigo 135 do CTN como fundamento para manutenção do Impugnante no polo passivo deste processo administrativo. Sem a prova da prática de atos simulados, pela CNAGA, e da participação efetiva do Impugnante nesta prática, por evidente que a imputação passa a ser arbitrariedade pura e simples, destituída de valor jurídico”.*

152. Por fim os impugnantes concluem que:

- Não cometeram atos em violação do estatuto social ou da lei, pois, os atos por eles praticados *“... no exercício da administração da referida empresa, consistentes na contratação de empresas pertencentes ao Grupo para prestar serviços à CNAGA, são legítimos, não havendo lei que proíba tal conduta. Ademais, essas contratações visaram o benefício exclusivo da sociedade administrada, não tendo havido prejuízo dela e nem, tampouco, do Fisco, porquanto as receitas que as contratadas auferiram a título de locação foram, todas elas, levadas à tributação”.*
- Assim, *“... considerando que a acusação da prática de simulação não está provada nos autos e, por conseguinte, não existe possibilidade de o Impugnante produzir prova negativa, não poderão prevalecer os lançamentos em face dele, devendo ser excluído o seu nome do pólo passivo deste processo administrativo”.*

Da Impossibilidade do Emprego da Presunção

153. Sobre esse tema, os impugnantes ressaltam que *“... a pessoa jurídica é um nete (sic) que goza de autonomia, possui patrimônio e exerce direitos em nome próprio. É, pois, um ente dotado de personalidade jurídica própria, que não se confunde com a personalidade jurídica de seus administradores, que agem nos limites dos poderes que lhe são conferidos pelo contrato social ou estatuto que a*

regula. É por esse motivo, que a responsabilidade dos sócios e administradores das pessoas jurídicas não se afiguram como regra, sendo exceção somente aplicável quando estiverem presentes as hipóteses previstas em lei e essa presença ficar comprovado pelo Fisco”.

154. Segundo os interessados, no presente caso, a referida comprovação não foi realizada, tendo sido apurada por mera presunção.

155. Com relação à solidarização dos sócios, da leitura do art. 135 constata-se “... os sócios e/ou administradores somente respondem pessoalmente por tributos não pagos pela pessoa jurídica quando, efetivamente, tenham agido com excesso de poderes, ou com infração à lei, ao contrato ou ao estatuto social. Ou seja, deve o Fisco provar estar presente pelo menos uma das hipóteses previstas nos incisos do art. 135 acima transcrito para poder estender, validamente, a responsabilidade pelo pagamento dos débitos da sociedade aos seus diretores”.

156. Continuam os impugnantes, em suas defesas, com as seguintes alegações:

- Que a interpretação descrita anteriormente “... é a que se afigura mais consentânea com os princípios e normais (sic) que regem o ordenamento jurídico, mais especificamente o Sistema Tributário Nacional o qual não comporta interpretação extensiva, mormente em casos como o presente, onde o objetivo do ato é a transferência de supostas responsabilidades da pessoa jurídica para seus sócios administradores. Ora, a legislação tributária, como se sabe, somente incide e tem sua aplicação garantida em face não só do **princípio da legalidade**, mas, sobretudo em razão do princípio da **tipicidade fechada**, ambos previstos nos artigos 5º, inciso II, e 150, inciso I, da Constituição Federal...”.

- “As normas do direito tributário são inelásticas, inextensíveis e inflexíveis. Pelo princípio da legalidade exige-se supedâneo legal para a formulação de qualquer exigência, pelo princípio da tipicidade, corolário do primeiro, veda-se o dilargamento da hipótese de incidência de qualquer dispositivo como forma de ampliá-lo às situações às quais ele não se subsume. É esta vedação que impede, legalmente, que o Impugnante seja alçado à condição de responsável solidário pelos débitos da CNAGA, sem que o Fisco comprove ter ele praticado os atos descritos na norma legal (art. 135 do CTN, caput)”.

157. Traz também julgados do CARF e destaca o disposto na Portaria PGFN n. 180, de 25/02/2010, os quais, na visão dos impugnantes, não mostram nenhuma hipótese em que prevaleceria “... a inclusão dos administradores como responsáveis solidários pelo pagamento de débitos da pessoa jurídica, se não houver comprovação, pelo Fisco, de terem eles agido como (sic) excesso de poderes, infração à lei ou Estatuto”.

158. Para reforçar sua argumentação, mencionam julgado do STJ e afirmam que “... a manutenção do nome do Impugnante como responsável solidário pelo pagamento das supostas obrigações da CNAGA, sem que o Fisco tenha provado terem eles de fato agido com excesso de poderes, infração à lei ou estatuto da sociedade, configura, também, flagrante violação ao artigo 112 do Código Tributário Nacional...”.

159. Por fim, “... mormente nesses casos subsumíveis a qualquer das hipóteses previstas no art. 112 do CTN, não pode ser afligido por lançamentos realizados sem FUNDAMENTO, sem prova efetiva de que teriam eles cometidos os ilícitos que lhe foram imputados”.

Do Pedido

160. De todo o exposto os impugnantes requerem que seja “... *reconhecida a nulidade da responsabilização promovida pela agente autuante, pois, como visto, não há adequada fundamentação legal acerca da solidariedade imputada nos autos de infração*”, ou ainda, os nomes dos interessados deverão ser excluídos do pólo passivo “... *já que não ficou comprovada, pelo Fisco, a alegação de prática de simulação por parte da CNAGA...*”.

161. Por esse motivo, os arrolamentos de bens de titularidade dos interessados, efetuados pela fiscalização, deverão ser cancelados.

162. Ademais, protestam os impugnantes “... *pela produção de todas as provas em direito admitidas, especialmente pela juntada de documentos complementares...*”.

163. É o relatório.

Na seqüência, foi proferido o Acórdão nº 06-051.891, pela 1ª Turma da DRJ/CTA, julgando improcedente as impugnações apresentadas, com o seguinte ementário:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

PRELIMINAR. ARGÜIÇÃO DE INSUFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL.

No Direito pátrio o contribuinte se defende dos fatos, sendo irrelevante a fundamentação legal, pois esta não integra a causa de pedir. Qualquer deficiência porventura existente quanto ao enquadramento legal da infração, desde que descritos com precisão os fatos referentes aos lançamentos, não enseja a nulidade dos autos de infração.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não se confirmando o erro ou a falta de enquadramento legal das exigências dos tributos, das multas de ofício e dos juros de mora, deve ser rejeitada a alegação de cerceamento de direito de defesa.

PROCESSO ADMINISTRATIVO. NULIDADE.

As causas de nulidade são aquelas previstas na legislação do processo administrativo em geral e do processo administrativo fiscal. Não tendo ocorrido nenhuma das hipóteses lá previstas, não há que se falar em nulidade.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. PRECLUSÃO.

Nos termos do que dispõe o Processo Administrativo Fiscal, a juntada de documentos deverá ser feita por ocasião da impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em momento posterior, salvo nos casos expressamente previstos no PAF.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA.

A autoridade administrativa possui a prerrogativa de desconsiderar atos ou negócios jurídicos eivados de vícios, sendo tal poder da própria essência da atividade fiscalizadora, consagrando o princípio da substância sobre a forma.

ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO (ELISÃO FISCAL). ART. 149, VII, DO CTN. SIMULAÇÃO (DISSIMULAÇÃO).

Quando há a transposição da linha divisória que separa a elisão da fraude, a tipificação da conduta e o respectivo mecanismo de apuração se dão pelo art. 149, VII, e não pelo art. 116, parágrafo único, do CTN.

SIMULAÇÃO. OCORRÊNCIA.

Há simulação quando o contribuinte apresenta instrumento contratual sem comprovar a sua efetiva realização, restando evidenciado que tal conduta objetivou, em verdade, disfarçar sua real intenção de suprimir ou reduzir tributo.

DECADÊNCIA. DOLO.

Nos casos de tributos com lançamento por homologação, tendo ocorrido as hipóteses de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS OU SEM CAUSA. DESCONSIDERAÇÃO DA EMPRESA CONTRATADA. RETENÇÃO EXCLUSIVA NA FONTE.

Comprovada nos autos a ocorrência de simulação e a desconsideração da pessoa jurídica contratada, os pagamentos a beneficiário não identificado ou sem causa comprovada são de responsabilidade do contribuinte e será apurado o Imposto de Renda incidente exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

É cabível a qualificação da multa de ofício, no percentual de 150%, quando restar comprovado, nos autos, que o sujeito passivo adotou condutas que constituem a sonegação, como definido em lei.

MULTA DE OFÍCIO. EFEITO CONFISCATÓRIO. RAZOABILIDADE. PROPORCIONALIDADE.

Os princípios constitucionais da proporcionalidade, razoabilidade e vedação ao confisco são dirigidos ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM COM A SITUAÇÃO QUE CONSTITUIU O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, assim como as detentoras de poder de administração pelas obrigações tributárias da pessoa jurídica resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

SOLIDARIEDADE PASSIVA. INCLUSÃO DOS SÓCIOS-GERENTES NO PÓLO PASSIVO COMO RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS.

A solidariedade passiva tributária de direito, conforme definida no art. 124, II, CTN, provém da expressa disposição da lei. O Decreto-lei nº 1.736, de 1979, imputa aos acionistas controladores, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, a responsabilidade solidária pelos créditos decorrentes do não recolhimento do IRRF.

RESPONSABILIDADE ADMINISTRATIVOS. TRIBUTÁRIA. DIRETORES

Atribui-se a responsabilidade tributária, nos termos do art. 135, inc. III do CTN, aos diretores administrativos da empresa, responsáveis pela

administração e gerência, uma vez comprovado que estes participaram da criação de empresas especificamente para gerar despesas e créditos de PIS e COFINS.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2009

OPERAÇÃO DE MÚTUO.

São indispensáveis para a comprovação da operação de mútuo, contrato registrado no registro público e a apresentação de documentos hábeis e idôneos, sendo insuficientes para opor a operação a terceiros, a simples apresentação de documentos particulares.

CESSÃO DE CRÉDITO. CONTRATO. COMPROVAÇÃO.

Para ter eficácia perante terceiros a cessão de crédito deve estar embasada em contrato público ou particular que atenda aos requisitos da legislação civil, devidamente lançado no Registro de Títulos e Documentos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

O decidido quanto à infração que além de implicar o lançamento de IRPJ provoca os lançamentos da contribuição para o Programa de Integração Social (Pis), da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) também se aplica a estes outros lançamentos naquilo em que for cabível.

Em face desta decisão (acórdão recorrido), foram apresentados os recursos voluntários, a seguir discriminados:

CNAGA - Companhia Nacional de Armazéns Gerais Alfandegados, autuada, recurso voluntário de fls. 1047 e seguintes, ciente em 12/08/2015 (fls 1042); apresentado em 09/09/2015 (fls. 1047), através de procuradores (fls. 779);

Américo Ribeiro dos Santos Neto, CPF 134.385.918-20, recurso voluntário de fls. 1118 e seguintes, ciente em 17/08/2015 (fls. 1044); apresentado em 09/09/2015 (fls. 1118); através de procuradores (fls. 904)

José Américo Ribeiro dos Santos, CPF 010.497.988-72, recurso voluntário (fls. 1118 e seguintes); ciente em 17/08/2015 (fls. 1045), apresentado em 09/09/2015 (fls. 1118); através de procuradores (fls. 931);

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

Os recursos são tempestivos e reúnem os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/1972. Portanto, deles conheço.

Apurou-se crédito tributário de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e IRRF, referente ao ano-calendário 2009, em face da empresa CNAGA - Companhia Nacional de Armazéns Gerais Alfandegados, e imputou-se o termo de sujeição passiva solidária aos Srs José Américo Ribeiro dos Santos (CPF 010.497.988-72) e Américo Ribeiro dos Santos Neto (CPF 134.385.918-20).

RECURSO VOLUNTÁRIO - CNAGA - COMPANHIA NACIONAL DE ARMAZÉNS GERAIS ALFANDEGADOS

Antes de adentrar ao mérito da questão, devem ser examinadas as preliminares alegadas pela recorrente. Passo a analisá-las.

Das Preliminares

Da Iliquidez e Incerteza dos Lançamentos

Alega a recorrente análise superficial dos lançamentos, pois se fundamentam na frágil tese de simulação, ou seja, de que teria constituído duas pessoas jurídicas, com o intuito apenas de gerar despesas para fins de deduzí-las na apuração do seu lucro real, diminuindo artificialmente o seu lucro tributável.

Esta alegação será analisada mais adiante, quando da análise de mérito. Passo ao próximo vício apontado.

Da Nulidade do AI por Confusão entre os Fatos e o Enquadramento Legal.

Alega a recorrente que a fundamentação legal consignada aos lançamentos não corresponde à descrição dos fatos que deram origem à autuação, vez que a fiscalização desconsiderou atos e negócios jurídicos realizados por ela e as pessoas jurídicas MODUS e MOVEQUIPE. Porém, segundo o entendimento da recorrente, tal situação só seria possível se fosse baseada no art. 116 do CTN e este não fosse de eficácia contida, o que não ocorreu no caso que se apresenta, pois não há nem mesmo menção no rol dos fundamentos legais da

infração o citado artigo 116 do CTN. Conclui que restou configurado, no caso, cerceamento do direito de defesa.

Não entendo desta forma, pois, analisando o trabalho desenvolvido pela fiscalização, entendo que o Auto de Infração combatido se revestiu de todas as formalidades legais previstas pelo art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, com as alterações introduzidas posteriormente.

E nesse ponto, destaque-se, por relevante, que os fundamentos fáticos e legais utilizados pela autoridade fiscal para efetuar o lançamento em apreço, estão todos expressos na peça de autuação, não havendo que se cogitar em ofensa ao direito de defesa, diante da narração fática e jurídica posta no Auto de Infração, devidamente motivado, em respeito as disposições do Decreto nº 70.235/72.

Neste mesmo sentido, já se posicionou esta Corte Tributária:

“ARGÜIÇÃO DE NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO.

Demonstrado que não houve qualquer violação ao disposto nos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal PAF, assim como ao disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional CTN, não cabe a argüição de nulidade do lançamento, ou do procedimento fiscal que lhe deu origem.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

Caracterizado nos autos que o contribuinte teve ampla oportunidade, tanto durante a fase procedimental, quanto na fase litigiosa, de se manifestar e apresentar a documentação solicitada e tudo o que mais pretendesse, é de se afastar as alegações de cerceamento do direito à ampla defesa e ao contraditório.

(...)

Recurso Voluntário Negado”

(Processo nº 13855.720203/200953, Acórdão Nº 2801003.285, Relator Conselheiro CARLOS CESAR QUADROS PIERRE, 1ª TE / 2ª SEJUL/CARF/MF).

De fato, não padece de nulidade o Lançamento Fiscal que seja lavrado por autoridade competente, com observância ao art. 142 do CTN e ao art. 10 do Decreto nº 70.235/72, contendo a descrição dos fatos e enquadramentos legais, permitindo ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa, mormente quando se constata que o mesmo conhece a matéria fática e legal e exerceu, plenamente, o seu direito de defesa, conforme se afere nos argumentos colacionados na Impugnação e no Recurso Voluntário.

Ademais, é de se observar que qualquer deficiência porventura existente no enquadramento legal de uma infração, desde que descritos com precisão os fatos referentes ao lançamento, não enseja a nulidade do auto de infração. No caso concreto, os fatos estão perfeitamente descritos nos próprios autos de infração.

Assim, afasto a argüição de nulidade.

Dos Propósitos Negociais para Constituição da Modus e Movequipe

Neste tópico, enfatiza a recorrente ter existido propósitos negociais na constituição das empresas referenciadas, e, também, para realização das operações questionadas nos lançamentos.

Ocorre que este tópico se confunde com o mérito, e também será tratado mais adiante.

Da Decadência das Exigências Relativas aos Períodos de Apuração de 01/2009 a 08/2009.

Como preliminar de mérito, a recorrente requer a decadência para fatos geradores ocorridos anteriormente a 08/2009, com base no art. 150, § 4º, do CTN, vez que o auto de infração foi lavrado em 19/08/2014.

Depois de longo debate jurisprudencial, o Superior Tribunal de Justiça consolidou seu entendimento no Recurso Especial nº 973.733, de 12/08/2009, julgado sob o regime dos recursos repetitivos.

Assim, nos termos da jurisprudência atual, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência de cinco anos em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação será:

I - em caso de dolo, fraude ou simulação: 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN);

II - nas demais situações:

a) se houve **pagamento antecipado** ou **declaração de débito**: data do fato gerador (art. 150, §4º, do CTN);

b) se não houve **pagamento antecipado** ou **declaração de débito**: 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN)." (fls. 766 e 767) (g.n.)

Assim, nos termos da decisão do STJ, submetida à sistemática de recursos repetitivos, tal entendimento deve ser reproduzido por este Colegiado.

No caso concreto, no período sob fiscalização, o contribuinte adotou como sistemática de tributação a do Lucro Real, com apuração anual, conforme se verifica em suas declarações de imposto de renda – DIPJ (fls. 21-54). Verifico ainda que ocorreu pagamentos de estimativas mensais, o que demonstra haver provas de pagamento antecipado no período fiscalizado, com relação ao IRPJ e CSLL. Não encontro provas de que foi realizado pagamento ou declaração de débito com relação à COFINS e PIS.

Assim, no caso de IRPJ e CSLL, **com apuração anual**, aplica-se o art. 150, § 4º, do CTN. Tendo o fato gerador ocorrido em 31/12/2009, conta-se cinco anos a partir deste evento, pelo que a fluência do prazo quinquenal encerra-se em 31/12/2014. Verificado que o auto de infração foi lavrado em 19/08/2014, tem-se que não se operou a decadência.

Com relação ao PIS e COFINS, **com apuração mensal**, aplica-se o artigo 173, I, do CTN. Tomando-se como exemplo o fato gerador mais antigo, qual seja 01/2009, a

fluência do prazo quinquenal se inicia no primeiro dia do exercício seguinte, a saber, em 01/01/2010, encerrando-se em 01/01/2015. Verificado que o auto de infração foi lavrado em 19/08/2014, tem-se que não se operou a decadência.

No que toca ao IRRF incidente sobre pagamentos a beneficiários não identificados e/ou sem causa comprovada, **com apuração mensal**, considero que essa modalidade do imposto de renda não se enquadra, de forma alguma, no conceito de tributo sujeito a lançamento por homologação. Inexiste qualquer atividade, muito menos pagamento antecipado nem declaração, praticada pelo contribuinte que tenha sido levada ao conhecimento do Fisco e que pudesse ser passível de homologação. Nessas condições, tenho por aplicável a regra geral do art. 173, inciso I, do CTN. Nesses termos, tomando-se como exemplo o fato gerador mais antigo, qual seja 01/2009, a fluência do prazo quinquenal se inicia no primeiro dia do exercício seguinte, a saber, em 01/01/2010, encerrando-se em 01/01/2015. Verificado que o auto de infração foi lavrado em 19/08/2014, tem-se que não se operou a decadência.

Assim, afasto a arguição de decadência.

Nulidade – Inexistência de Presunção – Prova Negativa

Alega a recorrente falha na verificação dos fatos por parte da fiscalização e que os lançamentos se baseiam apenas em mera presunção, não tendo sido apurada nenhuma prova da irregularidade nos procedimentos adotados pela fiscalizada, sustentando ainda impossibilidade de produção, por parte da interessada, de prova negativa.

A meu ver, as razões declinadas na decisão recorrida são por demais suficientes para afastar tais alegações de nulidade. Confira-se:

200. Os atos praticados pela impugnante e as empresas MODUS e MOVEQUIPE estariam classificados na espécie *simulação absoluta*, na qual o agente simula um contrato com intenção de prejudicar a terceiros e burlar a lei (diferencia-se da *simulação relativa*, quando se pratica ato dissimulado para ocultar outro).

201. Para uma melhor compreensão da simulação, reporto-me às lições de Pontes de Miranda (*Tratado de direito privado – parte geral, tomo 4, atualizado por Vilson Rodrigues Alves, Bookseller, 1ª ed., Campinas, 2000*), quando estabelece a distinção entre os planos da existência, eficácia e validade: um ato, antes de ser conhecido pelo direito, pode existir ou não. A partir do momento em que o suporte fático ingressou no mundo jurídico, o ato ou negócio jurídico passa a ser avaliado sob os prismas da validade e da eficácia: o ato jurídico válido pode gerar efeitos; o inválido pode não gerar efeitos por ser gravemente deficitário (ato nulo) ou simplesmente deixar de gerar efeitos.

202. No direito brasileiro, a existência do negócio jurídico locação de bens depende apenas do acordo quanto à coisa e ao preço; já o mútuo, por ser contrato de natureza real, necessita do acordo de vontades para emprestar, devolver e da entrega da coisa. Todavia, a simulação não questiona a presença de elementos que configuram o ato jurídico, mas a ocorrência de artifício ou fingimento na execução de ato ou contrato, com a intenção de enganar, iludir, mostrar o irreal como verdadeiro ou dar a aparência de algo que não possui. Tal instituto não atua contra a *existência* do ato jurídico, mas opera tão-somente nos planos da *validade e eficácia*.

203. O conjunto de indícios e presunções é chamado pela doutrina de prova indireta, a qual é considerada gênero e que comporta duas espécies distintas, a saber: os indícios e as presunções.

204. Sobre o tema leciona o professor Sólon Cícero Linhares:

“(...) indícios e presunções não se confundem, ainda que alguns insistam neste sentido, uma vez que ambos os institutos têm natureza jurídica distinta, isto é, um trabalha com fatos materiais e conhecidos (indícios), o outro labora com deduções baseadas em experiências preconcebidas (presunções)”.

205. No mesmo sentido, cabe destacar o escólio do professor Sebastião Sérgio da Silveira:

“Ao contrário da presunção entendemos que os indícios estão sempre apoiados em fatos ou circunstâncias, que permitem ao intérprete a extração de uma conclusão lógica com referência a alguma indagação. Já as presunções decorrem exclusivamente de regras de experiência”.

Disponível em: <http://direito.unaerp.br/?page=publicacoes&id=644>. Acesso em: 30 mar. 2009

206. Ainda conforme Sebastião Sérgio da Silveira, presunção:

“... ao contrário de indício [...] significa um pré-julgamento, com a consideração prévia de que algo é verdadeiro ou falso, mesmo antes de sua demonstração. Como regra, as presunções determinam a aceitação da veracidade ou falsidade de um fato (presunção absoluta), ou determinam a inversão do ônus da prova (presunção relativa), àquele que pretende demonstrar o contrário. No indício não há o pré-julgamento, reconhecendo que o raciocínio indutivo ou dedutivo (mais apropriado), sempre tem como ponto de partida o fato conhecido, utilizado como meio, para se chegar ao desconhecido. A indução (ou a dedução) utilizada na interpretação dos indícios não pode ser confundida jamais com o juízo preconcebido existente nas presunções”. Disponível em: <<http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/index.php/buscalegis/article/viewFile/17080/16644>>. Acesso em: 4 maio 2010.

207. Cumpre frisar que a pré-concepção ou pré-julgamento a que se referem os autores citados, quando tratam das presunções, vincula-se ao conceito de máximas de experiência, o qual é tratado no art. 335 do atual CPC nos seguintes termos:

Art. 335. Em falta de normas jurídicas particulares, o juiz aplicará as regras de experiências comuns subministradas pela observação do que ordinariamente acontece e ainda as regras de experiência técnica ressalvado quanto a esta, o exame pericial.

208. Dependendo do bem jurídico que se busca proteger e da realidade social as regras de experiência comum acabam sendo convertidas pelo Legislador em presunções legais e nos casos em que isto não ocorre permanecemos no campo da presunção *homini*.

209. Essas regras de experiência (comum ou técnica) não estão no campo dos fatos e, portanto, do ônus da prova. As máximas de experiência, a partir das quais se formam as presunções, são juízos hipotéticos de conteúdo geral, alheio ao caso concreto, usados na observação do que comumente acontece.

210. Em verdade, a presunção nada mais é do que técnica pela qual se opera a inversão do ônus da prova e como isto implica mitigação do direito de defesa somente pode ocorrer quando expressamente autorizado em lei e em casos excepcionais.

211. Ora, contrariamente à presunção, os indícios são fatos demonstrados que se vinculam diretamente ao caso concreto. De forma alguma os indícios ou fatos indicadores se equiparam às concepções prévias aos fatos que orientam o raciocínio presuntivo e que limitam ou fixam a conclusão que se deve extrair de uma determinada circunstância.

212. Assim, conclusões amparadas em fatos indicadores não se igualam de forma alguma aos emprego de presunções ou implicam em inversão do ônus probatório, pois indícios são fatos diretamente relacionados ao que se busca demonstrar e podem ser afastados pelo impugnante caso demonstre que, em seu conjunto, carecem de multiplicidade, harmonia e convergência suficiente para fundar uma conclusão além de qualquer dúvida razoável.

213. Concepção harmônica com o exposto vemos no posicionamento do processualista italiano Luigi Lucchini *“a presunção não é contraditada, exige da prova quem a tiver, ao passo que o indício é um sub-rogado da prova, sensu strictu, ocupa o seu lugar”*.

214. Na Jurisprudência a definição é semelhante às anteriormente reproduzidas:

“(...) indício, como prelaçam alguns catedráticos, advém da palavra latina *indiciare* (= indicar, descobrir, revelar, dar a entender). Outros ligam o termo à palavra *index* que expressava o dedo indicador, o objeto ou um fato indicado. Para o magistral Mittermayer, indício ‘é um fato em relação tão precisa com outro fato, que, de um, o juiz chega ao outro por uma conclusão natural’ (Tratado da prova em matéria criminal, 1871, p. 497). (Tacrím/SP, Rel. Silva Pinto, ACR, RJD 6/137)”.

215. Importante também destacar o entendimento de Marcos Vinicius Nede r e Maria Tereza Martinez López (*Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*, São Paulo, 2010, p. 216 a 218):

“II.24.5. Prova direta e indireta

Prova direta tem por objeto imediato o fato que se quer provar. (...) Já a prova indireta resulta de algum fato de tal maneira relacionado com o fato principal que, da existência daquele fato, chega-se à certeza do fato principal.

(...)

Na prova indireta, a partir de um fato indiciário chega-se, por meio de uma relação de implicação, a outro fato que se quer provar. Prova-se o fato indiciário e infere-se a ocorrência de outro fato. Essa relação de implicação deriva de raciocínio formado com base na experiência assimilada a partir do que ordinariamente ocorre em determinado grupo social (máxima da experiência), ou pode decorrer de sua previsão legal.

(...)

Ressalte-se que a prova que decorre de presunção simples é tida por precária, pois normalmente sacrifica o que raramente ocorre pelo que se verificou repetidamente em situações idênticas no passado. O pressuposto lógico é que, a

partir da existência de elementos comuns, espera-se a repetição de um resultado conhecido. Essa regra pode ser infirmada por ocorrências excepcionais, representadas por fatos improváveis que fujam ao padrão estabelecido pela experiência. Por esse motivo, há quem defenda a impossibilidade de se lavar lançamentos com base em presunções simples, eis que ofenderiam o princípio da legalidade.

(...)

Ainda que respeitável tal argumento, a obediência ao princípio da legalidade não impede a imputação com base em indícios veementes. O conjunto probatório pode assegurar ao julgador a certeza necessária para proferir seu julgamento, até porque o sujeito passivo contribui para a formação desse convencimento com sua defesa no processo.

(...)

O trabalho investigatório realizado pelo agente fiscal é muito parecido com o desenvolvido pelo paleontólogo que aproveita diversas peças análogas de um animal, completando-as umas com outras para formar o esqueleto de um animal. Nesse trabalho de reconstrução, ele não precisa obter todos os ossos do esqueleto para ter uma idéia clara e exata do animal e a certeza da espécie que foi descoberta. Basta que o conjunto de vestígios lhe dê segurança de suas conclusões. O julgador, de maneira análoga, vai reunindo indícios que permitem inferências sobre determinados fatos. Utiliza-se da combinação desses indícios, sua comparação e a exclusão das hipóteses contraditórias, de como a reconstruir o passado de forma segura”.

216. Portanto, não está sendo tratado, no presente caso, de presunções e sim de indícios múltiplos, harmônicos e convergentes entre si.

217. Desse modo, o fato de o lançamento fundar-se em provas indiciárias em nada o desabona, pois os indícios são fatos comprovados que servem de bases para construção da prova. Em face de indícios veementes no sentido de que o fato jurídico tributário ocorreu, o lançamento deve ser formalizado. Logo, basta, à fiscalização, a demonstração inequívoca dos fatos, bem como a seriedade e consistência do vínculo com a infração.

218. Os elementos que possibilitam estabelecer juízo de valor a respeito da ocorrência de simulação no caso sob análise são predominantemente de natureza indiciária. Tal fato, todavia, não surpreende em absoluto. Francisco Ferrara, jurista italiano que é referência sobre o tema, ressalta que os elementos de prova que firmarão a convicção do juiz nos casos de simulação são, via de regra, de natureza indireta (*A Simulação nos Negócios Jurídicos, Campinas, Red Livros, 1999, p. 431*):

“A simulação como divergência psicológica da intenção dos declarantes, escapa a uma prova direta. Melhor se deduz, se pode argüir, se infere por intuição do ambiente em que surgiu o contrato, das relações entre as partes, do conteúdo do negócio, das circunstâncias que o acompanham. A prova da simulação é uma prova indireta, de indícios, conjectural (...), e é esta verdadeiramente que fere no coração a simulação, porque a combate no seu próprio terreno”.

219. A prova da simulação não tem uma fórmula específica. Deve ser feita para cada caso concreto, podendo o intérprete socorrer-se de qualquer meio não proibido pelo direito.

220. Outrossim, o art. 118 do CTN reforça a dicotomia entre os planos de validade e da eficácia, ressaltando que o direito tributário pode não se preocupar com a validade dos atos, mas tão-somente com os efeitos dentro de seu espectro de incidência:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

I – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Desse modo, entendo que não cabe razão à recorrente.

Da Preliminar de conversão do julgamento em diligência

Alega a contribuinte que a glosa de créditos de PIS e de COFINS foi fundamentada no art. 31, § 3º, da Lei n. 10.865/2004: *“É também vedado, a partir da data a que se refere o caput, o crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica”*.

Entretanto, a fiscalizada alega que tais empresas adquiriram produtos novos, que jamais integraram o patrimônio da recorrente e, assim, a estes equipamentos não se aplicaria o referido dispositivo.

Observo que a própria fiscalização reconheceu que as empresas MODUS e MOVEQUIPE adquiriram produtos novos, como se vê no ponto **2.1.3** (*...a Modus apresentou as notas fiscais de aquisição dos equipamentos de informática e das licenças de uso de software*) e **3.1.13** (*Analisando o imobilizado da MOVEQUIPE (doc. 20), verificamos que ele é composto de 25 (vinte e cinco) empilhadeira, (...) Deste patrimônio, 19 (dezenove) empilhadeiras, (...) vieram na CNGA*) do Termo de Verificação Fiscal.

Porém, em pese tal reconhecimento, não segregou as diversas glosas efetuadas, mediante planilha separando os créditos glosados referentes ao aluguel de ativos que no passado pertenceram ao contribuinte, daqueles créditos decorrentes de ativos que foram decorrentes de novas aquisições, devendo, no meu entender, ser realizada uma diligência, com o objetivo de tornar a decisão, neste particular, líquida.

Assim, proponho a conversão do julgamento em diligência para que sejam tomadas as seguintes providências pela Delegacia de Origem:

a) elaborar uma planilha, discriminando as glosas decorrentes do aluguel de ativos pertencentes a MODUS e MOVEQUIPE, identificando entre estes ativos, o que no passado pertenceram a CNGA e os decorrentes de novas aquisições, identificando a data e a forma de aquisição dos referidos ativos;

b) elaborar relatório conclusivo;

Ao final do relatório conclusivo, o contribuinte deverá ser cientificado do seu resultado, facultando-lhe a oportunidade de se manifestar nos autos sobre suas conclusões, no prazo de 30 dias, em conformidade com o parágrafo único, art. 35, do Decreto 7.574/2011. Na

seqüência, o processo deverá retornar ao CARF para prosseguimento do julgamento, sendo distribuído a este Conselheiro independentemente de sorteio.

Do Mérito:

Ultrapassadas as preliminares acima mencionadas, em especial, o encaminhamento de conversão do julgamento em diligência, impõe-se, de acordo com as regras regimentais, analisar o mérito da lide, no estado em que se encontra os autos. É o que passo a fazer:

Inocorrência de Simulação na Constituição das Empresas MODUS e MOVEQUIPE e nos Negócios Jurídicos com Elas Realizados.

Como se vê na leitura da TVF (616-642), a discussão gira em torno da desqualificação por parte da fiscalização de despesas da recorrente como dedutíveis na apuração do lucro real, bem assim os créditos de PIS e COFINS decorrentes, sob a premissa de que as empresas MODUS e MOVEQUIPE teriam sido constituídas de forma **simulada**.

Os argumentos apontados pela fiscalização são estes, resumidamente:

i) a recorrente participaria, detendo a maior parcela, do **capital social** da MODUS e da MOVEQUIPE;

ii) os **valores das despesas** de locação de bens pagas pela recorrente à MODUS e à MOVEQUIPE seriam **demasiadamente elevados** em comparação ao valor contábil dos bens locados;

iii) a criação de tais empresas e os negócios jurídicos daí advindo teriam como único motivo a obtenção de economia tributária;

A recorrente, por sua vez, sustenta a inexistência de simulação, enfatizando ser falsa a afirmação de que estas empresas inexistem, lembrando que elas recolheram expressivos valores de tributos ao Fisco Federal. Além disso, enfatiza que o fiscal autuante não realizou uma visita às sedes das referidas empresas, não verificou seus livros fiscais, suas licenças de funcionamento e folha de pagamentos do seus empregados, limitando-se a expedir intimações. Para comprovar suas alegações, trouxe documentos.

Alega ainda que a constituição das pessoas jurídicas MODUS e MOVEQUIPE deu-se com a intenção de diversificar o seu negócio, anteriormente limitado apenas à atividade de armazém geral alfandegado, a fim de uma maior remuneração de seus administradores e acionistas e exercer atividades não regidas por disposições legais limitantes e excessivamente normatizadas como é o de depósito alfandegado.

Sob o ponto, a DRJ enfatiza que foram realizadas ainda consultas por apor de do referido julgador administrativo aos sistemas da RFB e também à internet, constatando-se que as três empresas (CNGA, MODUS e MOVEQUIPE) localizam-se no mesmo endereço: Av. das Nações Unidas, 22452 - Bairro: Jurubatuba - São Paulo/SP e que possuem o mesmo responsável técnico pela contabilidade, concluindo-se que as empresas MODUS e MOVEQUIPE foram formalmente constituídas apenas para gerar despesas para a interessada, além de distribuição de lucros para os sócios, tratando-se, na verdade, apenas de uma empresa e não de três.

Ressalta ainda que as operações efetuadas envolveram apenas as empresas MODUS, MOVEQUIPE, CNGA e LOGISPOT, as quais fazem parte do mesmo grupo econômico e são administrados pela mesma pessoa, assim, não havia como gerar riqueza para dar uma maior remuneração de seus administradores e acionistas como alega ora recorrente, tendo em vista a ausência de relação com terceiros do referido grupo. Com relação aos documentos trazidos, concluiu a autoridade administrativa que eles não fazem prova da existência real das empresas em questão.

Com referência à necessidade de visitas, bem como verificação de livros, etc., entendeu o julgador de primeira instância que as provas coletadas pela fiscalização são suficientes para firmar sua convicção de que as empresas em questão existem apenas no plano jurídico, não havendo, no seu entender, obrigatoriedade de uma visita da fiscalização às empresas questionadas, no caso MODUS e MOVEQUIPE.

Esclarece ainda o julgador que em nenhum momento foi colocado que a integralização de capital com bens é ilegal, mas sim a desproporção entre a valoração dos bens transferidos/contabilizados e o valor dos aluguéis pagos, concluindo não haver justificativa para que uma empresa se desfaça de seus bens, ligados diretamente ao seu objeto social, que não tinham ônus, em favor de outras duas empresas e, ato contínuo, passe a pagar aluguel relativo a estes mesmos bens e em valores claramente inflacionados.

No que pertine a alegação da recorrente, em sede de impugnação e aqui repetida, de que a desproporção dos valores (de transferência x alugueis) se deve ao valor contábil de cada bem *versus* o valor de mercados dos mesmos, entendeu realizar pesquisa na internet, em abril de 2015, com a finalidade de avaliar os bens (de maior valor) transferidos, chegando a conclusão de que os valores de mercados dos bens avaliados superam em muito o valor pago a título de aluguel, e por isso, considerou, a exemplo da fiscalização, que os valores pagos a título de aluguel foram exacerbados e não refletem o valor de mercado.

Colocada a questão, passo, inicialmente, a examinar as alegações da recorrente, no que concerne à acusação de que as empresas MODUS e MOVEQUIPE teriam sido constituídas de forma **simulada**, vício esse que macularia, por consequência, os negócios jurídicos com elas realizados pela recorrente.

Para tanto, é necessário examinar se cada uma das empresas perseguia seus objetivos sociais com recursos físicos e humanos próprios. Ou seja, cabe examinar se as empresas: tinham vontade própria; tinham um espaço físico específico, mantido as suas custas; possuíam maquinários próprios ou alugados; adquiriam seus próprios insumos ou mercadorias; eram as contratantes de seus empregados; efetuavam suas vendas; respondiam por seus contratos, produtos, empréstimos e atos; etc.

Quanto a haver ou não uma vontade própria de cada empresa, a análise feita pela fiscalização do quadro social da MODUS e MOVEQUIPE em nada respalda a tese do lançamento. De fato, tal análise apenas aponta que a recorrente participa do capital social das referidas empresas, detendo a maior parcela, e que a interessada integralizou em bens e direitos de seu patrimônio sua participação no Capital social das referidas empresas. Não vejo neste fato nenhum indício de simulação.

Além disso, apesar de não haver ilegalidade no fato de integralizar a participação dos sócios no capital apenas com bens, registre-se que na constituição da MODUS

houve integralização em dinheiro do montante de R\$ 839.000,00, equivalente a 1/4 do capital social da referida sociedade (fls. 801-817).

Relativamente à constituição da MODUS, alegou a fiscalização que o caráter de simulação da constituição da citada empresa poderia ser observado pelo fato de que a integralização de seu capital social teria sido efetuada com a transferência de imóvel registrado sob as transcrições ns. 13.675 e 12.109, perante o Cartório de Registro de Imóveis de São Sebastião - SP, mas tal operação não teria sido registrada na matrícula do imóvel.

Nesse aspecto, há de se reconhecer que os documentos societários concernentes à integralização de capital social com bem imóvel são suficientes para transferência de sua propriedade, conforme o disposto no art. 9º da Lei 6.404, de 1976, constituindo-se a averbação do ato registrado no Registro do Comércio no Registro de Imóveis competente, mera formalidade que não retira do ato o seu poder de transferência da propriedade do imóvel.

Isso porque na integralização de imóveis em aumento ou constituição de capital de empresas não é necessária a lavratura da escritura pública. Tal ato pode ocorrer no próprio instrumento particular do Contrato Social ou alteração, desde que constem todos os elementos essenciais ao negócio jurídico, como: descrição, identificação, área, dados da titularidade e da matrícula imobiliária do imóvel, objeto da incorporação e a anuência do outro cônjuge, quando for o caso.

Por outro viés, pretendendo comprovar a desproporcionalidade do valor dos bens transferidos pela interessada para estas empresas e os valores pagos pela interessada a título de locação, a fiscalização realizou comparação entre estes valores, concluindo existir uma evidente desproporção.

Como se sabe, a valorização de bens para fins de integralização do capital social pode ser realizada com base no valor de custo pelo qual se encontravam tais bens registrados na contabilidade (art. 22 da lei nº 9.249, de 1995). Assim, adoção do valor de custo para bens adquiridos há muito tempo, cuja expressão econômica certamente é menor que a valoração de mercado do bem, constitui opção legítima do contribuinte, nos termos da legislação aplicável, sendo usualmente aceito, até mesmo para não onerar a mera operação de integralização de capital com a incidência do Imposto de Renda sobre eventual ganho de capital que ocorreria se adotado o valor de mercado. Caberia a fiscalização efetivamente comprovar a desproporcionalidade do valor pago a título de locação em comparação com valores pagos a tal título realizados no mercado, mediante avaliação, qualificando como documento inidôneo, se fosse o caso, as notas emitidas pelas empresas MODUS e MOVEQUIPE, e isso não ocorreu.

Vejo ainda, no tópico, que a decisão recorrida objetivou trazer mais uma fundamento para evidenciar a mencionada desproporcionalidade, quando realizou pesquisa na internet, no sentido de avaliar os bens transferidos, pelo valor de mercado. Ora, em que pese ter objetivado demonstrar que os valores dos bens avaliados pelo mercado sejam inferiores aos valores pagos pela interessada a título de aluguel, tal iniciativa não pode fundamentar a alegada desproporcionalidade, vez que não se sabe, com segurança, que os bens mencionados correspondem efetivamente aos bens transferidos, considerando-se no caso variedade de espécies de modelos e motores que certamente influenciam na avaliação.

Além do que, fato é que o julgador não pode substituir a fiscalização na fundamentação do auto de infração, bem assim, a falta de ciência por parte da interessada acerca da diligência/pesquisas realizadas, inclusive com produção documental, segundo meu modo de ver, pode levar ao cerceamento de defesa, com a conseqüente nulidade do lançamento.

Outro ponto levantado pela fiscalização foi que as empresas em questão fazem parte de um mesmo grupo econômico e que são administrados pela mesma pessoa, enfatizando ainda a ausência de relação com terceiros fora do referido grupo.

Nesse aspecto, observa-se que o contribuinte não nega o fato de que as empresas teriam a mesma direção e que se encontram em um mesmo grupo econômico. O fato de existir uma mesma direção, não implica haver identidade ou confusão de objetivos sociais das empresas e confusão de recursos com os quais estes objetivos são perseguidos.

Deste modo, as investigações da fiscalização que apontam José Américo Ribeiro dos Santos e Américo Ribeiro dos Santos Neto como efetivos gestores da empresa, pode até servir para apontar e responsabilizar estas pessoas como diretores das empresas, acaso os demais requisitos legais estiverem presentes, mas não servem como prova de que as três empresas seriam apenas uma empresa.

Deste modo, nenhuma das acusações acima são aptas para demonstrar que, ao invés de três empresas, existia uma única empresa. Por esta razão, cabe continuar o exame da questão aqui em apreciação.

Reclama a recorrente que a fiscalização não efetuou qualquer diligência para desconsiderar a existência de duas pessoas jurídicas, não verificando sequer seus livros fiscais, licenças de funcionamento e folha de pagamento de seus empregados.

Por sua vez, o contribuinte afirma que cada empresa tem seus próprios funcionários, encontrando-se sujeitas ao recolhimento de encargos trabalhistas e contribuições previdenciárias, juntando balanços das citadas sociedades e também comprovação de suas licenças de operação concedidas pela Prefeitura do Município de São Paulo, onde elas se encontram instaladas, além de patrimônios próprios.

Ora, se a fiscalização não examinou as folhas de pagamentos e os locais de trabalho, e, por conseqüência, não encontrou empregados de uma empresa trabalhando no espaço físico de outra, entre outros fatos que poderiam embasar sua acusação, não é razoável entender que a simples notificação para colher documentos atinentes ao quadro societário, entre outros documentos produzidos sem uma efetiva visita às sedes das empresas em questão, seja capaz de produzir o efeito desejado pelo fisco.

De fato, a fiscalização poderia ter feito diligências nas sedes das empresas, mas não fez. Por isso, este ponto não é apto a comprovar a tese da fiscalização.

Também a circunstância das empresas serem posteriormente, em 31/12/2013, incorporadas pela interessada não implicam na perda da personalidade jurídica, enquanto existentes.

Por fim, com referência à economia tributária gerada com a criação de tais empresas, não vejo que tal fato possa concorrer para a simulação apontada. Neste aspecto,

transcrevo doutrina trazida pelo ilustre Conselheiro Paulo Jacinto do Nascimento, quando do voto no acórdão 103-23.357:

"ilicitude na escolha de um caminho fiscalmente menos oneroso, desde que a menor onerosidade seja a única razão da escolha desse caminho", sob pena de se ter de admitir "o absurdo de que o contribuinte seria sempre obrigado a escolher o caminho de maior onerosidade fiscal" (Luciano Amaro).

Da Constituição Federal advém o direito "à utilização de estruturas jurídicas válidas, sem violação da lei, que sejam capazes de evitar incidências tributárias, ou de minorar os seus ônus" (Ricardo Mariz de Oliveira).

Todos os meios e formas lícitas de que se vale o contribuinte para evitar a ocorrência do fato gerador do tributo, reduzindo ou impedindo o surgimento do dever ou da obrigação tributária são designados pelo nome de elisão fiscal, cuja distinção básica da evasão ilícita reside nos meios empregados, como ensina SAMPAIO DÓRIA:

"O primeiro aspecto substancial que as extrema é a natureza dos meios eficientes para sua consecução: na fraude, atuam meios ilícitos (falsidade) e, na elisão, a licitude dos meios é condição sine qua non de sua realização efetiva".

(Elisão e Evasão Fiscal, São Paulo, José Bushatky, Editor, p. 58).

Assim, se constata que nenhum dos argumentos apresentados pela fiscalização consegue demonstrar a existência de uma empresa única no lugar das três empresas. Mesmo considerando o conjunto probatório, a fiscalização não comprovou sua tese.

Dos Pagamentos sem Causa. Empresas Inexistentes

Além da acusação sobre a existência de atos simulados, a fiscalização entende por exigir IRRF, fundamentado nas disposições dos arts. 674 e 675 do Decreto nº 3.000/1999. Confira-se tais dispositivos:

Art.674. Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).

§1º A incidência prevista neste artigo aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

(...)

Art.675. A falta de identificação do beneficiário das despesas e vantagens a que se refere o art. 622 e a sua não incorporação ao salário dos beneficiários, implicará a tributação exclusiva na fonte dos respectivos valores, à alíquota de trinta e cinco por cento (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

A alegação da contribuinte sobre o assunto é de que como a fiscalização considerou como sem causa os pagamentos efetuados a empresas supostamente inexistentes,

tidas como mera extensão da própria recorrente, estes deveriam ser considerados como mera transferência de uma conta bancária da interessada para outra conta bancária.

Conforme já relatado, a autoridade lançadora considerou que não havia causa legal para os pagamentos efetuados pela fiscalizada para as empresas MODUS e MOVEQUIPE, tendo em vista a inexistência das mesmas.

Ocorre que, conforme razões já declinadas, a acusação de inexistência das empresas restou refutada neste voto, o que se conclui que não há que se falar em pagamentos sem causa, pois tais pagamentos tiveram origem nos negócios jurídicos efetuados entre aquelas duas empresas e a interessada, conforme já tratado em tópico específico deste voto.

Dos Pagamentos sem Causa. Mútuos com pessoas jurídicas

Porém, além dos pagamentos efetuados relativos aos serviços e alugueis, a fiscalização incluiu também valores repassados às referidas empresas a título de mútuo.

Nesse sentido, à empresa MODUS foram pagos R\$715.000,00 relativos à mútuo. Para comprovar o mútuo entre as empresas, a interessada apresentou o contrato de fls. 0603 e 0604, no qual consta como mutuante a empresa MODUS (credora) e como mutuária a empresa CNGA (devedora), além da seguinte cláusula:

1) A MUTUANTE resolve emprestar ao MUTUÁRIO , nesta data a importância de até R\$ 3.500.000,00 (.....Três Milhões e Quinhentos Mil Reais.....), da qual o mutuário da quitação a mutuante, podendo os saques serem parcelados.

Foi verificado na contabilidade da recorrente a existência de conta contábil de nº 223110008 denominada MODUS ADMINISTRAÇÃO E LOCAÇÃO DE BENS LTDA, do passivo, na qual confirma que a referida empresa é credora da fiscalizada.

Além disso, o saldo da referida conta era no valor de R\$984.063,30, até o advento do lançamento abaixo:

Data	numero conta	descrição conta	D/C	Valor	Histórico
31/12/2009	223110008	MODUS ADMINISTRACAO E LOCACAO DE BENS LT	D	984.063,30	TRANSF. CONTR. MUTUO CONF.
31/12/2009	115410005	MOVEQUIPE MAQUINAS E EQUIPAMENTOS LTDA	C	984.063,30	TRANSF. CONTR. MUTUO CONF.

Tal lançamento, deixa a conta contábil em questão com saldo igual a “zero” e amortiza uma conta do Ativo, de nº 115410005, denominada MOVEQUIPE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LTDA

Não encontro nas razões recursais nenhuma justificativa sobre o lançamento contábil efetuado. Assim, entendo que a recorrente não se desincumbiu do seu ônus , e adoto as razões da decisão recorrida, neste ponto. Peço vênha para transcrevê-las:

A referida operação contábil reflete uma das seguintes opções: transfere uma obrigação que a fiscalizada possuía com a empresa MODUS contra um direito a

receber que a interessada possuía com a empresa MOVEQUIPE, ou ainda, por um outro prisma, pode-se dizer que a fiscalizada “quitou” sua obrigação com a empresa MODUS com um direito a receber da empresa MOVEQUIPE.

318. Entretanto, tal operação não encontra base em documentos hábeis e idôneos, o que reforça a situação de que os pagamentos foram efetuados sem causa.

319. Com relação à empresa MOVEQUIPE, a fiscalizada pagou R\$ 6.067.323,80 relativo a mútuo. Apesar de devidamente intimada, a interessada não apresentou contrato de mútuo entre as empresas e nem forneceu explicações sobre o saldo inicial da conta contábil de nº 115410005 (vide fls 0076 a 0078). Alegou que era decorrente de saldo anterior, mas não o detalhou/explicou.

320. O saldo da referida conta contábil era devedor, ou seja, a CNAGA tinha valores a receber de MOVEQUIPE mas, em 31/12/2009, foi contabilizado o seguinte lançamento:

Data	numero conta	descrição conta	D/C	Valor	Histórico
31/12/2009	116110012	RUMO LOGISTICA S/A.	D	7.884.982,15	TRANSF. CONTR. MUTUO
31/12/2009	115410005	MOVEQUIPE MAQUINAS E EQUIPAMENTOS LTDA	C	7.884.982,15	TRANSF. CONTR. MUTUO

A referida operação contábil deixou com saldo “zero” a conta relativa à empresa MOVEQUIPE, convertendo um direito que a fiscalizada possuía com a empresa MOVEQUIPE para um direito a receber da pessoa jurídica RUMO LOGÍSTICA S/A, ou ainda, por um outro prisma, pode-se dizer que a empresa MOVEQUIPE “quitou” sua obrigação com a interessada com um direito que ela tinha a receber da empresa RUMO.

322. Intimada a comprovar a razão dos lançamentos acima, a empresa enviou o documento de fls 0607 a 0610. No entanto, o referido documento sequer está assinado.

Mesmo se contivesse as respectivas assinaturas, tal documento mostra que a MOVEQUIPE cedeu direitos creditórios que possuía perante as empresas LOGISPOT e IMPULSO no valor de R\$ 7.884.982,15 para quitar o débito de mesmo valor que possuía com a CNAGA. Entretanto, a fiscalizada constituiu uma conta contábil em nome de Rumo Logística S/A??? Não faz o menor sentido.

Assim, ao considerar que estas operações não encontra respaldo em documentos hábeis e idôneos, mantenho o lançamento nesta parte.

Dos Pagamentos sem Causa. Mútuo com sócio

Embora tenha sido contabilizada como mútuo, os pagamentos efetuados ao sócio José Américo Ribeiro dos Santos, no valor de R\$ 4.908.000,00, também foram considerados como sem causa.

Intimada a apresentar o contrato de mútuo, a empresa entregou o documento de fls 0605 e 0606 no qual consta como mutuante o Sr. José Américo Ribeiro dos Santos (credor) e como mutuaria a empresa CNAGA (devedora), além da seguinte cláusula:

1) A MUTUANTE resolve emprestar ao MUTUÁRIO, nesta data a importância de até R\$ 1.500.000,00 (.....Hum Milhão e Quinhentos Mil Reais.....), da qual o mutuário da quitação a mutuante, podendo os saques serem parcelados.

Além disso, em 31/12/2009 foi contabilizado o seguinte lançamento:

Data	numero conta	descrição conta	D/C	Valor	Histórico
31/12/2009	116110012	RUMO LOGISTICA S/A.	D	3.429.000,00	TRANSF. CREDITO
31/12/2009	121110004	JOSE AMERICO RIBEIRO DOS SANTOS C		3.429.000,00	TRANSF. CREDITO

Não encontro nas razões recursais nenhuma justificativa sobre o lançamento contábil efetuado. Por considerar suficientes, adoto as razões da decisão de primeira instância neste ponto. Permito-me transcrevê-las:

327. Veja-se que o contrato não coincide com os pagamentos efetuados, tendo sido apurado um saldo devedor na conta contábil nº 121110004 em 31/12/2009, antes de ser “zerado”, no valor R\$ 3.429.000,00. Assim, de acordo com a contabilidade a fiscalizada possuía valores a receber do Sr. José Américo Ribeiro dos Santos, ou seja, ao contrário do que está disposto no contrato, a interessada era a credora e o Sr. José Américo Ribeiro dos Santos era o devedor. (grifos do original)

(...)

329. A referida operação contábil deixou com saldo “zero” a conta relativa ao Sr. José Américo Ribeiro dos Santos, convertendo um direito que a fiscalizada possuía com o mesmo para um direito a receber da pessoa jurídica RUMO LOGÍSTICA S/A, ou ainda, por um outro prisma, pode-se dizer que o Sr. José Américo Ribeiro dos Santos “quitou” sua obrigação com a interessada com um direito que ele tinha a receber da empresa RUMO.

330. Intimada a apresentar documento sobre os lançamentos acima, a empresa enviou o documento de fls 0612 a 0615, o qual também não está assinado. Mesmo se contivesse as respectivas assinaturas, tal documento mostra que o Sr. José Américo Ribeiro dos Santos cedeu direitos creditórios que possuía perante a empresa IMPULSO no valor de R\$ 3.429.000,00 para quitar o débito de mesmo valor que possuía com a CNAGA. Entretanto, a fiscalizada constituiu uma conta contábil em nome de Rumo Logística S/A??? Também não faz o menor sentido.

Assim, ao considerar que estas operações não encontra respaldo em documentos hábeis e idôneos, mantenho o lançamento nesta parte.

Créditos de PIS e COFINS

Alega a contribuinte que a glosa de créditos de PIS e de COFINS foi fundamentada no art. 31, § 3º, da Lei n. 10.865/2004: “*É também vedado, a partir da data a que se refere o caput, o crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica*”.

Entretanto, a fiscalizada alega que tais empresas adquiriram produtos novos, que jamais integraram o patrimônio da recorrente e, assim, a estes equipamentos não se aplicaria o referido dispositivo.

Observo que a própria fiscalização reconheceu que as empresas MODUS e MOVEQUIPE adquiriram produtos novos, como se vê no ponto 2.1.3 (*....a Modus apresentou as notas fiscais de aquisição dos equipamentos de informática e das licenças de uso de software*) e 3.1.13 (*Analisando o imobilizado da MOVEQUIPE (doc. 20), verificamos que ele é composto de 25 (vinte e cinco) empilhadeira, (...) Deste patrimônio, 19 (dezenove) empilhadeiras, (...) vieram na CNGA*) do Termo de Verificação Fiscal, ainda que depois tenha adotado o entendimento de que tais empresas existiam apenas no papel. Por essa razão, há de se dar razão ao reclame da recorrente, neste ponto, pois a estes novos equipamentos não se aplica a regra inserta no §3º do art. 31 da Lei nº 10865, de 2004.

Isto posto, entendo deve ser considerado apenas os créditos decorrentes de equipamentos novos adquiridos diretamente por tais empresas, conforme itens 2.1.3 e 3.1.13 do TVF, mantendo a glosa dos demais créditos, por expressa disposição legal que veda crédito decorrente de bens que já tenham integrado o patrimônio da interessada.

Deve-se, portanto, afastar parcialmente a exigência fiscal.

Da Qualificação da Multa

Segundo a recorrente, a multa de 150% não pode ser mantida, pois, esta deve ser exigida de forma compatível com a liberdade do trabalho, comércio e da indústria, além do que trouxe julgados deste Conselho que afastou a qualificação da multa, por inexistência de fraude, dolo ou simulação.

Argumenta ainda também que a referida multa não se coaduna com os princípios constitucionais da razoabilidade ou proporcionalidade e da proibição do confisco, este expressamente vedado pelo art. 150, IV, da Constituição da República.

Embora a alegação de ofensa à regras constitucionais devam ser afastadas, em face do teor da Súmula CARF nº 2, de aplicação obrigatória aos membros deste Colegiado administrativo, importa analisar se as ações da interessada enquadram-se nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, de forma seja qualificada a multa.

Como se viu anteriormente, não considero, no caso, ter havido simulação, e por isso, não restou caracterizado o dolo apto a ensejar a qualificação da penalidade, mormente quando não há ocultação da prática e da intenção final dos negócios levados a efeito.

Logo, ausentes elementos que permitam enquadrar a conduta da autuada nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio (arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64), voto por reduzir a penalidade para 75%.

Tributação Reflexa

Os mesmos fundamentos até aqui expostos aplicam-se no tocante ao auto de infração da CSLL, PIS e COFINS que constam do presente processo administrativo, tendo em vista que as infrações apuradas são reflexos dos mesmos fatos.

RECURSO VOLUNTÁRIO - AMÉRICO RIBEIRO DOS SANTOS NETO E JOSÉ AMÉRICO RIBEIRO DOS SANTOS

Conforme visto, foi lavrado o Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls. 695 e 696) contra os sócios da empresa, Sr. José Américo Ribeiro dos Santos e Sr. Américo Ribeiro dos Santos Neto, que protocolizaram impugnação (fls. 884 a 903 e 911 a 930), e posteriormente recurso voluntário (fls. 1118-1141), o qual passo a analisar a seguir.

Saliente-se que os referidos sócios apresentaram recurso voluntário em uma peça única.

Alegam as recorrentes que a fundamentação legal foi apontada de forma deficiente, pois, apresentam três hipóteses distintas de responsabilização sem determinar qual delas foi utilizada para acusá-los, quais sejam, o art. 124, I e II e o art. 135, III.

Alega ainda que tal situação inviabiliza a defesa, pois, trata-se de fundamentos distintos, jamais poderia o lançamento apontar todas as hipóteses de responsabilização sem especificar de forma expressa em qual delas se enquadra e a qual ato específico dos impugnantes se refere a imputação de responsabilidade.

Sob o ponto, a DRJ entendeu que não ocorreu cerceamento de defesa, apontando que as hipóteses legais em questão não são excludentes entre si, pois o AI em análise trata de mais de uma infração (despesas indevidas e pagamentos sem causa) e cada infração pode se enquadrar em uma hipótese distinta de responsabilidade solidária.

Sustenta que o inciso I do art. 124 versa sobre a solidariedade de fato, entendendo-o aplicável ao caso, pois a vontade dos Sr José Américo Ribeiro dos Santos e do Sr. Américo Ribeiro dos Santos Neto tornou-se a vontade da pessoa jurídica, na medida que eles comandavam as atividades operacionais da pessoa jurídica e tomavam as atitudes que tiveram como intenção a não apuração e o não recolhimento dos tributos federais lançados, e que todos ganham com o fato econômico.

Segundo seu entendimento, o inciso II do art. 124, que define a solidariedade de direito, também é aplicável ao caso, em face da infração relativa ao IRRF (fls 0678 a 0686).

Com referência à solidariedade passiva prevista no art. 135, III, CTN, que estabelece a responsabilidade tributária aos diretores, gerentes e administradores de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos decorrentes de obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, entende que também se aplica ao caso: i) a administração da sociedade cabia, ao longo do ano-calendário 2009, aos acionistas José Américo Ribeiro dos Santos (na função de presidente) e Américo Ribeiro dos Santos Neto (na função de diretor), conforme tela mencionada em seu *decisium*; ii) a falta de recolhimento do tributo constitui, por si só, "infração à lei", acrescentando que eles se utilizaram de despesas simuladas com aluguel e manutenção, para diminuir a apuração de IRPJ e CSLL e apurar créditos de PIS e COFINS originados de empresas formalmente criadas apenas para esse fim.

Colocada a questão, passo, a examinar as alegações das recorrentes.

Não concordo com as recorrentes, quando sustentam que eventual deficiência na fundamentação implicaria em nulidade, mormente quanto se constata que as mesmas

conhecem a matéria fática e legal e exerceram, plenamente, os seus direitos de defesa, conforme se afere nos argumentos colacionados no Recurso Voluntário.

Conforme já se disse quando da análise das hipóteses de nulidade sustentada pela interessada, qualquer deficiência porventura existente no enquadramento legal de uma infração, desde que descritos com precisão os fatos referentes ao lançamento, não enseja a nulidade do auto de infração. No caso concreto, os fatos estão perfeitamente descritos nos próprios autos de infração.

Quanto às hipóteses de responsabilidade solidária descritas pela fiscalização, impõe-se analisá-las, individualmente.

O artigo 124, I, do CTN determina a solidariedade para as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Referido interesse comum deve, necessariamente, estar associado a uma relação pessoal e direta com o fato gerador (art. 121 do CTN). Ou seja, para figurar na qualidade de sujeição passiva com base no art. 124, I, do CTN, a pessoa teria que estar numa posição em que poderia ser considerada contribuinte.

No caso vertente, trata-se de despesas com aluguel e manutenção registradas na contabilidade da interessada, circunstância que por si só não demonstra que os ditos responsáveis solidários tenham sido beneficiários da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, pois a despesa lá registrada beneficiou unicamente a pessoa jurídica interessada. E nem se fale que o fato das recorrentes serem administradores da pessoa jurídica interessada seja condão para imputar a responsabilidade pessoal, nos termos do artigo 124, I, do CTN, os lançamentos efetuados pela interessada respeitou a personalidade jurídica da empresa envolvida.

Assim, entendendo eventuais glosas de despesas não implicam hipótese de sujeição passiva tributária com fulcro no art. 124, I, do CTN, ainda mais se verificarmos que nos autos não há prova de que qualquer das pessoas físicas apontadas como responsáveis tenham sido beneficiadas por recursos financeiros ou patrimoniais fornecidos pela empresa autuada ou deram a infração apontada.

Para caracterizar a hipótese de sujeição passiva, necessário comprovação de que teria havido o benefício direto capaz de configurar o interesse comum reivindicado pela norma citada, o que nos autos, repita-se, não restou comprovado.

Também não é o caso do artigo 124, II, do CTN, pois não há lei, com fundamento neste dispositivo, determinando que os sócios da interessada sejam responsáveis solidariamente pela obrigações devidas pela pessoa jurídica.

Note-se que não se trata, no caso concreto em exame, de solidariedade atribuída a pessoas expressamente designadas em lei, mas, como dito nos fundamentos da autuação, a pessoas que, de acordo com o entendimento da autoridade lançadora, teriam interesse comum no fato gerador do imposto, o que não se coaduna com o disposto no artigo 124, II do CTN

Em relação à responsabilização solidária dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas (art. 135, III), é necessária a clara e comprovada prática de atos com excesso de poderes ou de infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto. Não basta a

indicação do artigo e a suposição de ato infracional: é necessário individualizar a atuação, lastreando-se sempre em provas. Precedentes do CARF:

Acórdão CARF nº 1101001.239, de 04/02/2015:

“RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. PESSOAS FÍSICAS. A autoridade fiscal jamais apontou qualquer ato em afronta à lei ou aos estatutos das companhias em causa que tenha sido praticado pelas pessoas físicas em análise, o que não autoriza a responsabilidade solidária prevista no art. 135, inc. III, do CTN.

Assim, para efeito de atribuição da responsabilidade contida no citado artigo, impõe-se que o sócio-gerente ou diretor tenha praticado verdadeira atuação dolosa contrária à legislação tributária.

Uma vez concluindo-se pela descaracterização da simulação, e, por consequência, da qualificação da multa de ofício, conclui-se que não há sustentação para responsabilização com base no art. 135, III do CTN.

Isso porque, ao restar descaracterizada a operação dita como fraudulenta, incide o entendimento já consolidado no âmbito do Superior Tribunal de justiça que pode ser resumida com a transcrição do Enunciado nº 430 da Súmula do STJ:

O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente

Mais recentemente, julgou-se a matéria sob a égide do disposto no art. 543C do CPC/1973 (“recurso repetitivo”), sendo que a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.101.728/SP, de Relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, consolidou entendimento segundo o qual *“a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa”*.

Assim sendo, voto por excluir a imputação de responsabilidade tributária aos coobrigados.

CONCLUSÃO

Assim, diante de todo o acima exposto, voto no sentido de:

- DAR PARCIAL provimento ao recurso voluntário da interessada, nos termos deste voto.

- DAR provimento ao recurso voluntário apresentado por José Américo Ribeiro dos Santos e Américo Ribeiro dos Santos Neto, para excluir a sujeição passiva solidária das referidas pessoas.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza

Voto Vencedor

Conselheiro Flávio Franco Corrêa.

Cabe-me o voto vencedor, que está limitado aos seguintes itens:

a) Preliminar de conversão do julgamento em diligência.

Na verdade, não se trata de um pedido dos interessados, mas de uma proposta do Relator, que se sensibilizou com o argumento da fiscalizada de que o próprio agente fiscal reconheceu que as empresas MOVEQUIPE e MODUS adquiriram produtos novos que jamais integraram o patrimônio da recorrente. Diante disso, a glosa dos créditos de PIS/PASEP e COFINS fundada no § 3º do artigo 31 da Lei nº 10.865/2004 estaria incorreta, considerando que a Fiscalização não segregou os bens alugados a CNAGA por MOVEQUIPE e MODUS, que teriam adquirido tais bens de pessoa jurídica distinta da locatária.

Com efeito, a Fiscalização elaborou a lista de fls. 637/640, com a identificação das contas contábeis e das notas fiscais relativas aos bens alugados que deram origem aos créditos glosados. Como foi dito, alguns desses bens, de acordo com a tese defensiva, não deveriam estar incluídos nesse rol, porque não se derivam de anterior transferência de propriedade entre a recorrente e quaisquer daquelas locadoras. Por isso, entendeu o Relator que conviria converter o julgamento em diligência com vistas à segregação dos bens alugados em conformidade com sua origem, de tal modo a individualizar os bens que já haviam pertencido à recorrente, separando-os dos demais.

Todavia, ousou divergir do ilustre Relator, pois não vislumbro necessidade na realização da diligência. De plano, a recorrente deveria destacar, da relação mencionada, as notas fiscais dos bens que justificariam a manutenção do crédito de PIS/PASEP e COFINS, além de reunir a correspondente documentação comprobatória da fonte do fornecimento daqueles móveis e equipamentos para as referidas locadoras. Vale lembrar que CNAGA é sócia (majoritária) de MODUS (doc. 9) e de MOVEQUIPE (doc. 18) e que José Américo Ribeiro dos Santos é diretor das três pessoas jurídicas. Portanto, seria factível à recorrente comprovar os bens alugados que foram adquiridos de terceiros por MODUS e MOVEQUIPE. Em suma, não verifico motivo razoável que fundamente o deslocamento do ônus probatório para o Fisco. Como é cediço, cabe ao recorrente a invocação dos motivos de fato e de direito que dão suporte à sua pretensão, assim como lhe compete juntar as provas que possuir e requerer as diligências ou perícias que julgar importantes à defesa, nos termos do artigo 16, incisos III e IV, do Decreto nº 70.235/1972. Também sob o comando do já citado Decreto nº 70.235/1972, especificamente do disposto no § 4º do artigo 16, a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. Sublinhe-se que a recorrente não aventou qualquer fato subsumível às ressalvas do referido artigo 16, § 4º, do antedito Decreto nº 70.235/1972. Diante disso, proponho que se recuse a preliminar suscitada.

b) Inocorrência de simulação na constituição das pessoas jurídicas MODUS e MOVEQUIPE e nos negócios jurídicos com elas realizados.

Com efeito, o agente fiscal realmente aduziu, à fl. 624, “*que a MOVEQUIPE, como empresa fictícia que é, não tem despesas, pois elas são rateadas entre as empresas CNAGA e LOGISPOT, conforme planilha fornecida pela CNAGA, evidenciando ainda mais o caráter simulado das empresas MOVEQUIPE e MODUS. Ou, em termos mais precisos, despesas da CNAGA e LOGISPOT são atribuídas a MODUS e MOVEQUIPE para dar aparência operacional a essas empresas para num segundo momento essas despesas serem inteiramente suportadas pela CNAGA e LOGISPOT sob o título de rateio.*” Como se vê, a acusação está firmemente assentada na imputação da prática de registro contábil de despesa fictícia, tudo com o objetivo de reduzir o recolhimento de tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). A tal respeito, cabe observar, de início, que CNAGA integralizou capital em MODUS, em novembro de 2008, com o repasse da propriedade de um imóvel situado no município de São Sebastião e, ainda, com a entrega de equipamentos de informática e licenças de uso de software. Ao cabo da investigação fiscal, concluiu-se que o imóvel não foi transferido à investida, não obstante o registro de pagamento da despesa do aluguel desse imóvel, em 2009, em montante anual equivalente a 94% do valor deste mesmo bem, no contrato social da MODUS.

No que se refere ao pagamento pela locação de equipamentos eletrônicos à pessoa jurídica MODUS, no valor anual de R\$ 879.962,50, impende assinalar que todos esses bens eram provenientes da própria CNAGA, que os transferiu para o patrimônio de MODUS pela quantia de R\$ 106.000,00, em novembro de 2008. Aqui, a exemplo do que se repetirá em outros momentos da acusação, a Fiscalização “*evidencia, novamente, o caráter simulado do negócio jurídico com a finalidade, também evidente, de reduzir indevidamente a tributação do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido pela empresa CNAGA.*” Claro que a desproporção entre o valor da locação e o valor dado na integralização desses equipamentos eletrônicos é forte indício de que a locação é irreal.

No mesmo roldão, a Fiscalização salienta o registro contábil do pagamento anual na importância total de R\$ 621.150,00, em 2009, a título de despesas de licença de uso de programas de computadores, em contraposição ao valor de R\$ 162.000,00 atribuídos a esse conjunto de bens, quando transferidos pela fiscalizada a MODUS, na integralização de capital desta, em novembro de 2008.

Semelhante comparação é indicativo de que a locação não passa de ficção, dessa feita se confrontados o valor dos bens dados na integralização de capital em MOVEQUIPE, realizada por CNAGA, e o montante anual das despesas com a locação desses mesmos bens à própria CNAGA, que alcançou a cifra de R\$ 4.950.290,03, mais de dez vezes superior à importância de R\$ 497.709,83, escriturada no ativo imobilizado registrado no balanço de MOVEQUIPE, com referência aos bens em lume. No entanto, essa comparação, por si só, perde parte de sua potência, em termos de eficácia indiciária, diante do espaço temporal que separa a integralização dos bens, em 2001, e os aluguéis praticados em 2009. A despeito disso, a escassa probabilidade de que os aluguéis sejam verdadeiros pode resultar – como de fato resulta - do seguinte quadro geral exposto pela Fiscalização: MOVEQUIPE somente gera contratos de locação de equipamentos para CNAGA e LOGISPOT, cujos donos e administradores eram os mesmos da MOVEQUIPE. Esta, por sua vez, é tributada pelo IRPJ incidente sobre o lucro presumido, ao passo que a recorrente se sujeita à tributação do IRPJ sobre o lucro real. Não é de hoje que se conhece esse modelo de planejamento fiscal, que tem em mira a criação artificial de custos e despesas para a redução do lucro tributável de outra pessoa jurídica que pertence ao mesmo grupo econômico. Isso está claro na seguinte passagem do Termo de Verificação Fiscal, à fl. 624:

“2.3.1 Além das despesas relacionadas às supostas locações de bens, localizamos na contabilidade da CNAGA lançamentos relevantes cujo título indica rateio de despesas. Intimada a apresentar os documentos que comprovam os lançamentos, a CNAGA apresentou o contrato de rateio realizado entre ela e a MOVEQUIPE (doc 24), planilha demonstrativa dos valores e percentuais atribuídos ao rateio (doc 25), documentos que comprovam os valores registrados na planilha (amostragem doc 26).

2.3.2 Da análise da planilha, verifica-se que a MOVEQUIPE, empresa tributada pela sistemática do Lucro Presumido, transfere 95% (noventa e cinco por cento) de suas despesas para as empresas CNAGA e LOGISPOT, empresas pertencentes aos mesmos sócios da MOVEQUIPE e tributadas pela sistemática do Lucro Real.

2.3.3 Deve-se registrar, por exemplo, no que diz respeito ao rateio de pessoal, após a despesa com trabalhadores ser “rateada” entre as empresas CNAGA e LOGISPOT, **não sobra despesa com trabalhadores na empresa MOVEQUIPE, o que inviabilizaria, por si só, a hipótese de a MOVEQUIPE prestar qualquer serviço com trabalhadores próprios.** (grifei)

[...]

2.4.4 Tendo em vista que a base de cálculo do IRPJ é 32% (trinta e dois por cento) do faturamento, é também presumido, portanto, que 68% (sessenta e oito por cento) do faturamento dessas empresas seja relativo a custos e despesas. Verificamos, no item 2.3 que a MOVEQUIPE, como empresa fictícia que é, não tem despesas, pois elas são rateadas entre as empresas CNAGA e LOGISPOT, conforme planilha fornecida pela CNAGA, evidenciando ainda mais o caráter simulado das empresas MOVEQUIPE e MODUS. Ou, em termos mais precisos, despesas da CNAGA e LOGISPOT são atribuídas a MODUS e MOVEQUIPE para dar aparência operacional a essas empresas para num segundo momento essas despesas serem inteiramente suportadas pela CNAGA e LOGISPOT sob o título de rateio.

2.4.5 Na prática, tudo continuou como antes, a CNAGA continuou operando no mesmo lugar e com os mesmos equipamentos que possuía, e que geravam sua receita, com a única diferença que passou a contabilizar uma despesa pela sua utilização.

2.4.6 **Carece de lógica que uma empresa que possui os bens, se desfaça do seu indispensável ativo operacional para por ele passar a pagar aluguel que consome quase 30% (trinta por cento) do seu faturamento.** (grifei)

2.4.7 Não se compadece com o objetivo de lucro mudar de uma situação em que nada se paga pelo equipamento indispensável para uma situação em que por ele se pagam despesas que reduzem seu lucro em cerca de 30% (trinta por cento). Isso só acontece quando, de fato, o pagamento e o recebimento das despesas vem a desaguar, em última instância, nas mesmas pessoas físicas.”

Ao seu turno, MODUS não vende produtos, mas só serviços, e exclusivamente à CNAGA, conforme a numeração sequencial das notas fiscais emitidas (conforme tabela transcrita no item 2.2.2), e aluga máquinas e equipamentos para a CNAGA e para a LOGISPOT. Não se pode deixar de considerar que MODUS também pertence aos mesmos donos e é administrada pelas mesmas pessoas que CNAGA.

Na oportunidade, outras informações de relevo devem ser reunidas aos indícios acima mencionados. Para tanto, importa observar o seguinte trecho da decisão recorrida:

"Tais empresas (MODUS e MOVEQUIPE) foram objeto de diligência por parte da autoridade fiscal que, somada aos documentos juntados durante a fiscalização, levaram às seguintes constatações:

- A empresa CNAGA é sócia da empresa MODUS (com participação de 70%) e da empresa MOVEQUIPE (com participação de 19,32%);
- O Sr. Américo Ribeiro dos Santos Neto (CPF: 134.385.918-20) é diretor da empresa CNAGA, é sócio da empresa MOVEQUIPE (com participação de 76,75%) e é sócio-administrador da empresa MODUS (com participação de 4%);
- O Sr. José Américo Ribeiro dos Santos (CPF: 010.497.988-72) é presidente da empresa CNAGA (com participação de 46,31%), é sócio-gerente da empresa MOVEQUIPE (com participação de 3,93%) e sócio-administrador da empresa MODUS (com participação de 22%);
- A empresa MODUS foi constituída em 30/10/2008 (fl. 0104) e tem como objeto social *"a locação de máquinas e equipamentos para escritório, conserto e manutenção de computadores e equipamentos periféricos, o suporte técnico de manutenção e demais serviços relativos à tecnologia da informação, bem como a administração e a locação de bens imóveis próprios e atividades de intermediação e agenciamento de serviços e negócios em geral"* (fl. 0092) e o objeto social da empresa MOVEQUIPE é a *"locação de máquinas e equipamentos nacionais ou importados; a locação de imóveis, especialmente galpões industriais e armazéns; e a participação em outras sociedades"* (fl. 0428)."

Por sua vez, os dados dos registros internos da RFB, referentes às três pessoas jurídicas, oferecem o painel abaixo:

- As três empresas (CNAGA, MODUS e MOVEQUIPE) localizam-se no mesmo endereço: Av. das Nações Unidas, 22452 – Bairro: Jurubatuba – São Paulo/SP;
- As três empresas (CNAGA, MODUS e MOVEQUIPE) possuem (ou possuíam no caso da CNAGA) o mesmo responsável técnico pela contabilidade (CPF: 014.467.318-55 - Marcos Jose Martins), com o mesmo correio eletrônico: fiscal@cnaga.com.br.

Presente tal cenário fático, o julgador *a quo* assim arrematou seu raciocínio:

"246. Ao contrário do que argumenta a fiscalizada, entendo que as empresas em questão foram formalmente constituídas apenas para gerar despesas para a interessada e distribuição de lucros para os sócios.

247. Utilizo as palavras da autoridade administrativa, a qual afirmou que *"Na prática, tudo continuou como antes, a CNAGA continuou operando no mesmo lugar e com os mesmos equipamentos que possuía, e que geravam sua receita, com a única diferença que passou a contabilizar uma despesa pela sua utilização"*.

248. Veja-se que estamos tratando de uma situação na qual: três pessoas jurídicas ocupam a mesma localização física; os bens móveis transferidos entre elas fisicamente continuaram no mesmo local; as empresas possuem

sócios/administradores em comum; duas delas exercem atividades que complementam a atividade da fiscalizada, atividades estas anteriormente exercidas pela própria fiscalizada; entre outras situações a serem descritas em tópicos próprios.

249. Na verdade trata-se de apenas uma empresa e não três."

Os indícios anteriormente aduzidos expõem, seguindo o magistério de Maria Rita Ferragut, nas lembranças do Relator da instância *a quo*:

"- Independência meramente formal de pessoas jurídicas (que, na realidade, submetem-se a uma mesma unidade gerencial, laboral e patrimonial);

- Identidade de administradores e contadores;
- Formação de quadro societário pelos mesmos indivíduos ou seus parentes;
- Estrutura administrativa compartilhada;
- Atuação idêntica, similar ou complementar."

Despicienda, *in casu*, a visita às dependências físicas das citadas pessoas jurídicas, em face das circunstâncias reveladas nos autos, já que o comparecimento não alteraria as conclusões lançadas pela DRJ, as quais aprovo, acolhendo-as.

Com suporte nesse conjunto fático, é impossível rejeitar a simulação apontada pela Fiscalização, motivo por que deve prevalecer a autuação.

c) Pagamentos sem causa ou a beneficiário não indentificado. Empresas inexistentes.

Ora, diante da conclusão de que as pessoas jurídicas MODUS e MOVEQUIPE são instrumentalidades meramente formais planejadas para a criação de despesas fictícias que seriam aproveitadas pela recorrente, todos os pagamentos efetuados em nome de tais pessoas jurídicas a título de aluguel carecem de causa justificada ou da identificação do beneficiário. Tal raciocínio é estendido aos pagamentos efetuados a título de mútuo celebrado entre aquelas entidades formais e a recorrente. Nesse sentido, é indiscutível a aplicação do § 1º do artigo 61 da Lei nº 8.981/1995.

No ponto, cabe esclarecer à recorrente que a contabilidade faz prova a favor do contribuinte, desde que os lançamentos contábeis tenham o esteio de documentação comprobatória, consoante o artigo 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/1977. Assim, não basta o registro contábil para assegurar que os pagamentos tenham sido efetuados à pessoa que consta na escrituração, como também não comprova a causa.

No mais, diga-se que a recorrente não explicou a transferência do saldo da conta contábil 223110008, na importância de R\$ 984.063,30, em 31/12/2009, para a conta contábil 115410005. Tal movimentação, de acordo com a contabilidade, refletiria a transferência de um direito de MODUS contra CNAGA para um direito de CNAGA em face de MOVEQUIPE. Coincidentemente, referido lançamento encerraria o saldo da conta de mútuo entre CNAGA e MODUS e o saldo da conta de mútuo entre CNAGA e MOVEQUIPE. A falta de precitada comprovação também é indicativo de que são fictícios os mútuos entre a recorrente e MODUS e entre a recorrente e MOVEQUIPE.

No mesmo norte, a recorrente não elucida a transferência do saldo da conta contábil 115410005, na importância de R\$ 7.884.982,15, em 31/12/2009, para a conta contábil 116110012. Tal movimentação, de acordo com a contabilidade, refletiria a transferência de um direito de CNAGA contra a MOVEQUIPE para um direito de CNAGA em face RUMO. Coincidentemente, referido lançamento encerraria o saldo da conta de mútuo entre CNAGA e MODUS e o saldo da conta de mútuo entre CNAGA e MOVEQUIPE. Conforme a acusação fiscal, a recorrente não fez prova da cessão de crédito a RUMO, uma vez que o documento apresentado para esse fim sequer estava assinado, afora o fato de não figurar o nome da referida pessoa jurídica cessionária e, sim, o da empresa Impulso Empreendimentos e Participações, que é controlada pelo controlador da CNAGA, José Américo Ribeiro dos Santos.

A Fiscalização ainda ressalta a falta de prova da causa dos pagamentos efetuados pela recorrente ao controlador José Américo Ribeiro dos Santos. Por oportuno, valho-me do já descrito pela DRJ, na apreciação do tema, aderindo às razões de decidir adotadas pela instância *a quo*, considerando que a recorrente não conseguiu superar a ausência de causa legal para os pagamentos em questão:

“326. Intimada a apresentar o contrato de mútuo, a empresa entregou o documento de fls 0605 e 0606 no qual consta como mutuante o Sr. José Américo Ribeiro dos Santos (credor) e como mutuária a empresa CNAGA (devedora), além da seguinte cláusula:

327. Veja-se que o contrato não coincide com os pagamentos efetuados, tendo sido apurado um saldo devedor na conta contábil nº 121110004 em 31/12/2009, antes de ser “zerado”, no valor R\$ 3.429.000,00. Assim, de acordo com a contabilidade a fiscalizada possuía valores a receber do Sr. José Américo Ribeiro dos Santos, ou seja, ao contrário do que está disposto no contrato, a interessada era a credora e o Sr. José Américo Ribeiro dos Santos era o devedor.

328. Além disso, em 31/12/2009 foi contabilizado o seguinte lançamento:

329. A referida operação contábil deixou com saldo “zero” a conta relativa ao Sr. José Américo Ribeiro dos Santos, convertendo um direito que a fiscalizada possuía com o mesmo para um direito a receber da pessoa jurídica RUMO LOGÍSTICA S/A, ou ainda, por um outro prisma, pode-se dizer que o Sr. José Américo Ribeiro dos Santos “quitou” sua obrigação com a interessada com um direito que ele tinha a receber da empresa RUMO.

330. Intimada a apresentar documento sobre os lançamentos acima, a empresa enviou o documento de fls 0612 a 0615, o qual também não está assinado. Mesmo se contivesse as respectivas assinaturas, tal documento mostra que o Sr. José Américo Ribeiro dos Santos cedeu direitos creditórios que possuía perante a empresa IMPULSO no valor de R\$ 3.429.000,00 para quitar o débito de mesmo valor que possuía com a CNAGA. Entretanto, a fiscalizada constituiu uma conta contábil em nome de Rumo Logística S/A??? Também não faz.”

À luz de tais reflexões, as razões recursais não podem prevalecer.

d) Créditos de PIS/PASEP e COFINS

A glosa de créditos de PIS/PASEP e COFINS derivados dos aluguéis de móveis e imóveis é uma consequência direta da decisão que não reconhece os contratos celebrados entre a recorrente e MODUS ou MOVEQUIPE, já que estas duas últimas não

passam de instrumentalidades meramente formais planejadas com o fim disfarçado de suprimir ou reduzir tributo. Nessa toada, desprovejo o recurso.

e) Qualificação da multa.

Diante da simulação anotada nessas linhas, não resta dúvida da prática de conduta dolosa caracterizadora da fraude, em sintonia com o artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, porquanto:

- a fiscalizada é sócia de MODUS e MOVEQUIPE;
- José Américo Ribeiro dos Santos é o sócio/acionista que administra as três pessoas jurídicas, restando claro que prevalecia sua vontade, no conjunto de práticas negociais entre a recorrente, MODUS e MOVEQUIPE;
- as três pessoas jurídicas localizadas no mesmo endereço;
- a interessada integralizou parte do capital de MODUS e MOVEQUIPE com bens, os quais continuou utilizando por meio de contrato de locação;
- em consequência aos ditos aluguéis, a recorrente aproveitou despesas, que reduziram seu lucro tributado pelo IRPJ e pela CSLL, e geraram créditos de PIS/PASEP e COFINS;
- a simulação rendeu à interessada uma economia de tributos administrados pela RFB;
- MODUS e MOVEQUIPE prestam serviços exclusivamente para CNAGA e LOGISPOT; esta última tem estreita ligação com a fiscalizada.

Portanto, não há dúvida de que a recorrente dolosamente elaborou o planejamento tributário aqui exposto para criar despesas fictícias, assim intentando modificar as características essenciais da obrigação tributária, de modo a reduzir o montante dos tributos devidos, o que se ajusta tipicamente à fraude prevista no artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, sujeitando à infratora à multa qualificada de que trata o artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, na redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

Acresça-se ao exposto que as alegações de excesso confiscatório ou de agressão à proporcionalidade só podem ser enfrentadas no plano do direito constitucional. Contudo, esse Colegiado não tem competência para aferir a constitucionalidade da lei tributária, consoante o proclamado na Súmula Carf nº 2.

f) Responsabilidade dos sócios AMÉRICO RIBEIRO DOS SANTOS NETO E JOSÉ AMÉRICO RIBEIRO DOS SANTOS.

A fraude suprarreferida é prática que foi adotada por decisão dos sócios/administradores, uma vez que sua ocorrência dependeu da prévia constituição de instrumentalidades meramente formais, como o são as pessoas jurídicas MODUS e MOVEQUIPE, para a geração de despesas fictícias decorrentes dos contratos de locação entre a recorrente e as duas pessoas jurídicas anteriores. Nesse tom, assevera-se que a ilegalidade ora assinalada não se consumou sem a prévia elaboração de tal mecanismo evasivo por aqueles que

comandavam a administração da sociedade, definiam seus rumos e determinavam suas opções. Todavia, não ficou provado que tais condutas teriam sido praticadas em prejuízo da sociedade empresária fiscalizada. Ao contrário, os atos que se conjugaram para a realização da fraude objetivaram beneficiá-la com a criação de vantagens tributárias indevidas. Por conseguinte, a recorrente não pode se eximir da responsabilidade que lhe recai como consequência do fato de ser a própria contribuinte dos tributos lançados nos autos de infração acostados aos presentes autos, porque foi ela mesma quem auferiu o lucro sujeito ao IRPJ e à CSLL, assim como também foi ela quem auferiu a receita sujeita à incidência de PIS/PASEP e de COFINS.

Por outro lado, considerando que a sociedade empresária não tem vida física, os negócios simulados que foram realizados em benefício da pessoa jurídica decorreram do exercício da administração da sociedade, como já se ressaltou em linhas antecedentes. Por isso, aos administradores da fiscalizada incide o disposto no artigo 135, inciso III, do CTN, o que lhes impõe a responsabilidade pelas dívidas tributárias constituídas por meio dos lançamentos ora apreciados.

Saliente-se, porém, como já adiantado, que a responsabilidade dos administradores aqui assentada não afasta a responsabilidade da própria recorrente, segundo as lições do ilustre Hugo de Brito Machado (apud Leandro Paulsen, Direito Tributário – Constituição e Código à luz da doutrina e da jurisprudência, Livraria do Advogado, 2009, p. 974), verbis:

“A lei diz que são pessoalmente responsáveis, mas não diz que sejam as únicas. A exclusão da responsabilidade, a nosso ver, teria de ser expressa. Com efeito, a responsabilidade do contribuinte decorre de sua condição de sujeito passivo da relação obrigacional tributária. Independe de disposição legal que expressamente a estabeleça. Assim, em se tratando de responsabilidade inerente à própria condição de contribuinte, não é razoável admitir-se que desapareça sem que a lei o diga expressamente. Isto, aliás, é o que se depreende do disposto no artigo 128 do Código Tributário Nacional”

Também Leandro Paulsen adverte, na obra indicada no parágrafo anterior (p. 974):

“Certo é que, se a pessoa jurídica se beneficiou do ato, ainda que praticado com infração à lei ou com excesso de poderes, sua responsabilidade decorrerá, ao menos, da incidência do art. 124 do CTN, que diz da responsabilidade por interesse comum.”

Em suma, deve-se manter a responsabilidade dos sócios, sem o afastamento da responsabilidade da recorrente.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Flávio Franco Corrêa