



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.721231/2017-35
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-003.294 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de novembro de 2019
Recorrente HYUNDAI CAO A DO BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2012, 2013

RECEITAS AUFERIDAS. ATRIBUIÇÃO A TERCEIROS. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA.

As receitas obtidas por meio dos esforços econômicos e do trabalho do contribuinte devem ser por ele tributadas, ainda que formalmente atribuídas a terceira pessoa, interposta com o objetivo de reduzir a carga tributária devida.

APURAÇÃO DE OFÍCIO. PAGAMENTOS REALIZADOS. APROVEITAMENTO.

A apuração do tributo em procedimento de ofício deve considerar os pagamentos já realizados espontaneamente pelo contribuinte, ainda que de forma irregular.

PREJUÍZO FISCAL. APURAÇÃO DE OFÍCIO. PROGRAMA DE REGULARIZAÇÃO FISCAL.

O oferecimento de prejuízo fiscal como crédito em programa de regularização fiscal não obsta a nova apuração desse prejuízo em procedimento fiscal, desde que seja atendido o prazo legal de cinco anos do oferecimento.

APURAÇÃO ESPONTÂNEA. LUCRO ARBITRADO.

O contribuinte poderá apurar espontaneamente o tributo pelo lucro arbitrado quando conhecer a sua receita bruta e atender aos demais requisitos legais.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2012, 2013

IRPJ. CSLL. PIS. COFINS. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo aspectos específicos a serem apreciados, aplica-se a mesma decisão a todos os tributos atingidos pelo fato analisado.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 135, III, DO CTN.

A imputação de receitas próprias do contribuinte a empresa que não possui personalidade de fato, servindo apenas como meio para reduzir o ônus tributário devido, dá ensejo à responsabilização tributária de seu sócio administrador, nos termos do artigo 135, III, do CTN.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 124, I, DO CTN. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOA.

A imputação de receitas próprias do contribuinte a empresa que não possui personalidade de fato, servindo apenas como meio para reduzir o ônus tributário devido, dá ensejo à responsabilização tributária das demais pessoas jurídicas que participaram do artifício, nos termos do artigo 124, I, do CTN.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 124, I, DO CTN.

O artigo 124, I, do CTN cria uma hipótese de responsabilidade tributária dirigida para aqueles que, em princípio, não estão formalmente no polo passivo da relação tributária, por não serem contribuintes, mas possuem elementos matérias suficientes para responder, igualmente, pelo crédito tributário constituído, o chamado interesse comum.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SANÇÃO.

A sanção é parte do crédito tributário exigido e, assim, é alcançada na imputação de responsabilidade tributária a terceiro não contribuinte, mormente quando contribuinte e responsável agiram em conluio.

IMPOSIÇÃO LEGAL. CONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

A Administração Tributária não pode deixar de dar cumprimento a dispositivo legal vigente em razão de alegada inconstitucionalidade.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2012, 2013

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE. IMPUTAÇÃO DE RECEITAS A TERCEIRO.

A multa de ofício deve ser qualificada quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar a omissão de receitas, praticando ato que não faz parte do núcleo da ação que concretizou a omissão. A imputação a terceiro de receitas próprias, além de configurar a omissão de receitas, é ato que exterioriza e evidencia o dolo do contribuinte, dando ensejo à qualificação da multa de ofício.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. Súmula CARF nº 108.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012, 2013

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL. LEGALIDADE

A multa de ofício exigida nos percentuais de 75% e 150% possui fundamento legal em norma válida e não pode ser afastada em razão de alegação de inconstitucionalidade. Súmula CARF nº 2.

JULGAMENTO. VOTO DE QUALIDADE. DÚVIDA.

Não há que se falar em existência de dúvida em uma decisão do colegiado tomada por maioria de votos, ainda que o voto de qualidade seja adotado para solucionar um impasse. Nesse caso, não há campo para a aplicação do artigo 112 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer de todos os recursos apresentados e (i) por unanimidade, dar parcial provimento ao recurso voluntário do contribuinte HYUNDAI CAO A DO BRASIL LTDA para manter a exigência tributária, mas reconhecer o seu direito de crédito perante a Administração Tributária em relação aos pagamentos de IRPJ e CSLL recolhidos pela empresa CAO A SERVIÇOS E REPRESENTAÇÃO COMERCIAL LTDA, nos termos do item 1.3.1 deste acórdão; (ii) por voto de qualidade, manter a multa qualificada e as responsabilidades solidárias e negar provimento aos demais recursos voluntários. Vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa, Alexandre Evaristo Pinto e Barbara Melo Carneiro, que davam parcial provimento, afastando a multa qualificada e as responsabilidades solidárias.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Júnior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Relatório

HYUNDAI CAO A DO BRASIL LTDA, pessoa jurídica já qualificada nestes autos, inconformada com a decisão proferida no Acórdão nº 15-44.913 (fls. 3649), pela DRJ Salvador, interpôs recurso voluntário (fls. 3734) dirigido a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, objetivando a reforma daquela decisão.

Da mesma forma, apresentaram recursos voluntários os responsáveis tributários CAO A SERVIÇOS E REPRESENTAÇÃO COMERCIAL LTDA (fls. 3881) e CARLOS ALBERTO DE OLIVEIRA ANDRADE (fls. 3996).

O processo trata de lançamentos tributários para reduzir as bases de cálculo negativas do IRPJ e da CSLL e para exigir PIS e COFINS, todos relativos aos anos 2012 e 2013 (fls. 2295). As exigências de PIS e COFINS foram acrescidas de juros de mora e multa de ofício qualificada (150%).

A fiscalização concluiu que o contribuinte deixou de oferecer à tributação parte de suas receitas, relativa ao serviço de intermediação de seguros e financiamentos associados à venda de automóveis, adotando o artifício de atribuir tal receita a uma empresa interposta, de existência meramente formal, denominada Caoa Serviços e Representação Comercial Ltda (CAOA SERVIÇOS).

A auditoria fiscal está relatada no Termo de Verificação Fiscal de fls. 2343. A empresa CAO A SERVIÇOS, ao ser intimada, prestou as informações a seguir sintetizadas (fls. 2344):

- i) a empresa CAO A SERVIÇOS tinha como atividade única a intermediação de financiamentos e seguros de veículos negociados pelas concessionárias pertencentes ao grupo CAO A;
- ii) os funcionários que executaram tais serviços eram exclusivamente registrados na Hyundai Caoa do Brasil Ltda, associados ao centro de custos denominado ADM - Mesa de Operações, não havendo qualquer funcionário registrado na CAO A SERVIÇOS;
- iii) todos os serviços eram prestados a partir de um escritório localizado na cidade de São Paulo;
- iv) todos os custos e despesas na prestação dos serviços foram registrados exclusivamente pela empresa Hyundai Caoa do Brasil Ltda.

A fiscalização também constatou que a empresa CAO A SERVIÇOS era optante pelo regime de tributação pelo lucro presumido até 2011, ano em que extrapolou o limite de receita que autoriza essa opção. Nos anos seguintes, objetos do lançamento, essa empresa realizou sua tributação pelo lucro arbitrado, apesar de possuir escrituração hábil para apurar o lucro real.

Diante desse quadro fático, a fiscalização entendeu que as receitas declaradas pela CAO A SERVIÇOS são, na verdade, de titularidade da empresa HYUNDAI CAO A, ora autuada. Entendeu, ainda, que a empresa autuada agiu com dolo ao atribuir suas receitas à empresa CAO A SERVIÇOS, conforme o seguinte excerto (fls. 2346):

E atendidas as intimações fiscais, deduz-se, do conjunto dos esclarecimentos e provas apresentadas pelas fontes pagadoras acima, que a CAO A SERVIÇOS figurou apenas formalmente como prestadora de serviços, os quais, de fato e materialmente, foram prestados pela HYUNDAI CAO A, como se constata nas observações seguintes relativamente aos anos 2012 e 2013:

3.1. A CAO A SERVIÇOS figura, nos contratos de que é parte, como correspondente, mas apenas sob o aspecto formal, pois, concretamente, não prestou quaisquer serviços de intermediação, haja vista que carecia de recursos operacionais e funcionais-laborais para encaminhar as propostas de operações de crédito ou de seguro, a fim de atender aos interesses dos adquirentes de veículos.

3.2. A CAO A SERVIÇOS atuou, exclusivamente, como uma entidade emitente de notas fiscais de serviços (por ela efetivamente não prestados) e recebeu os pagamentos (a que não fazia jus), em razão de comissões vinculadas à venda de veículos efetuada pelas concessionárias do grupo CAO A.

3.3. A CAO A SERVIÇOS era designada, nos contratos, como correspondente substabelecido pelas empresas do grupo CAO A, as quais, de fato, ofereciam, nas suas unidades de venda, a intermediação para contratos de financiamento de veículos ou de venda de seguros.

3.4. A CAO A SERVIÇOS não participava das operações de financiamento e de venda de seguros, as quais eram efetivamente realizadas pela assim designada "ADM - Mesa de Operações", cujos funcionários mantinham vínculo empregatício com a HYUNDAI CAO A, e não com a CAO A SERVIÇOS.

3.5. A CAO A SERVIÇOS não realizou qualquer atividade concreta que justificasse as comissões recebidas (sobre os alegados "serviços de correspondente"), as quais têm por fundamento econômico os serviços acessórios (intermediação de financiamentos e seguros) relacionados à venda de veículos, realizados pelas concessionárias do grupo CAO A, e não por qualquer atividade própria e individualizada da CAO A SERVIÇOS.

3.6. A CAO A SERVIÇOS não fez entrega da RAIS (Relação Anual de Informações Sociais) dos anos 2012 e 2013, do que se infere que, por não ser empregadora de mão de obra, nem contratar terceirizados, era inepta a executar os serviços de correspondente a que se comprometeu a realizar, tais como constam nas cláusulas contratuais pelas quais se obrigava a realizar "tarefas operacionais e administrativas decorrentes dos direitos e obrigações" estabelecidas em contrato.

3.7. Das constatações fiscais acima, conclui-se — e ratifica-se o que foi apurado em diligência fiscal realizada juto à CAO A SERVIÇOS — que os serviços formalmente reconhecidos na contabilidade da CAO A SERVIÇOS não representam as atividades econômicas e administrativas apuradas, uma vez que a real prestadora dos serviços de intermediação de venda de financiamento e de seguros de veículos era, de fato, a HYUNDAI CAO A, pessoa jurídica que demonstrou capacidade de estrutura de instalações, organização operacional e atendimento laboral para a realização dos serviços de intermediação.

Por fim, a fiscalização atribuiu responsabilidade tributária à empresa CAO A SERVIÇOS, com fundamento no artigo 124, I, do CTN, e a CARLOS ALBERTO DE OLIVEIRA ANDRADE, administrador das duas empresas supracitadas, com fundamento no artigo 135, III, do CTN.

No âmbito da mesma auditoria fiscal, também foi lavrado auto de infração para exigir IRRF relativo a pagamentos sem causa, formalizado no processo nº 19515.721232/2017-80, o qual está sendo julgado em conjunto com o presente processo, em razão de conexão material.

O contribuinte e os responsáveis tributários impugnaram os lançamentos tributários (fls. 2598, fls. 3192 e fls. 3504). A decisão de primeira instância, ora recorrida, considerou as três impugnações improcedentes (fls. 3649).

Em seguida, o contribuinte atuado e os responsáveis tributários apresentaram seus respectivos recursos voluntários.

O contribuinte atuado HYUNDAI CAO A combate a decisão recorrida com os argumentos a seguir sintetizados (fls. 3734):

- i) os lançamentos tributários são nulos em razão do fato de a empresa atuada não poder estar no polo passivo da relação tributária constituída, considerando que a fiscalização admitiu a existência material da empresa CAO A SERVIÇOS e reconheceu a regularidade da sua escrituração contábil, o que contradiz os fundamentos dos lançamentos;
- ii) os lançamentos tributários são nulos em razão de a fundamentação legal adotada no auto de infração, que trata da omissão de receitas, não corresponder aos seus fundamentos fáticos;
- iii) os lançamentos tributários são nulos em razão de a fiscalização ter realizado uma compensação de ofício das suas bases de cálculo negativas, quando estas já haviam sido utilizadas pelo contribuinte no âmbito de programas de regularização fiscal;
- iv) os pagamentos de IRPJ e a CSLL realizados pela CAO A SERVIÇOS devem ser reconhecidos como crédito da empresa atuada;
- v) a ausência de dolo requer a aplicação da regra de decadência prevista no artigo 150, §4º, do CTN, pelo qual já estariam decaídas as obrigações tributárias de PIS e COFINS relativas aos meses de janeiro a novembro de 2012;
- vi) a tese de que a HYUNDAI CAO A e a CAO A SERVIÇOS agiram em conluio para reduzir suas cargas tributárias é inválida;
- vii) o entendimento de que a HYUNDAI CAO A teria laborado um planejamento tributário abusivo por meio da interposição da empresa CAO A SERVIÇOS é inválido;
- viii) a opção pelo lucro arbitrado é uma faculdade do contribuinte e este estava habilitado para isso em razão de sua indevida opção pelo lucro presumido, não podendo ser tomada como indício de intenção de evasão de tributos;
- ix) os lançamentos tributários realizados configuram uma ingerência sobre os negócios particulares da empresa, tolhendo a sua liberdade constitucionalmente garantida;
- x) a organização societária adotada entre a HYUNDAI CAO A e a CAO A SERVIÇOS não pode ser entendida como abusiva, uma vez que foi realizada dentro da legalidade e para atender a um propósito comercial determinado;
- xi) a fiscalização não fundamentou a qualificação da multa de ofício;
- xii) não há dolo ou fraude por parte do contribuinte;
- xiii) no caso de o julgamento do seu recurso voluntário ser decidido por voto de qualidade, deve ser aplicado o artigo 112 do CTN para afastar a exigência das multas aplicadas;

- xiv) a exigência de multa de ofício qualificada caracterizaria confisco, o que seria uma ofensa ao artigo 150, IV, da Constituição Federal;
- xv) a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício exigida é ilegal.

O responsável tributário CAO A SERVIÇOS reprisa alguns argumentos trazidos no recurso voluntário do contribuinte e acrescenta os argumentos a seguir sintetizados (fls. 3881):

- i) A decisão de primeira instância é nula em razão de ter inovado a fundamentação da responsabilidade tributária, ao adotar a Nota GT Responsabilidade Tributária n.º 01, de 2010;
- ii) A imputação de responsabilidade é nula em razão de não existir a infração tributária apontada pela fiscalização;
- iii) o artigo 124, I, do CTN, tem apenas a finalidade de graduar a responsabilidade de quem já participa do mesmo polo na relação tributária, não sendo apto a criar uma responsabilidade solidária;
- iv) a fiscalização não logrou demonstrar o interesse comum que fundamentou a imputação de responsabilidade;
- v) o fato de a fiscalização ter atribuído as receitas auferidas à empresa HYUNDAI CAO A torna impossível que a recorrente seja parte no polo passivo da relação tributária;
- vi) o artigo 5º, XLV da Constituição Federal veda a possibilidade de uma pena passar da pessoa do condenado, o que ocorre na presente imputação.

O responsável tributário CARLOS ALBERTO DE OLIVEIRA ANDRADE reprisa alguns argumentos trazidos no recurso voluntário do contribuinte e acrescenta os argumentos a seguir sintetizados (fls. 3996):

- i) a decisão de primeira instância deixou de analisar vários argumentos trazidos na impugnação, tolhendo seu direito de defesa;
- ii) a fiscalização não apontou os fatos que levaram à imputação de responsabilidade ao administrador da empresa autuada, o que implica vício de fundamentação;
- iii) o artigo 135 do CTN possibilita uma responsabilização de caráter pessoal com o objetivo de proteger a empresa contra a malversação das pessoas físicas a ela relacionadas, de forma que a responsabilização do administrador afasta a responsabilidade da empresa;
- iv) a fiscalização aplicou, de forma indireta, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, o que não é cabível no presente caso;
- v) o artigo 135, III, do CTN, somente pode ser aplicado quando for demonstrado que o administrador praticou atos ilegais, de forma dolosa, o que não ocorreu na espécie:

vi) o artigo 5º, XLV, da Constituição Federal veda a possibilidade de uma pena passar da pessoa do condenado, o que ocorre na presente imputação.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões aos referidos recursos voluntários (fls. 4128):

É o relatório.

Voto

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, Relator.

Devido à pluralidade de recursos, o voto será seccionado de acordo com as peças recursais.

1 HYUNDAI CAO DO BRASIL LTDA, fls. 3734.

O contribuinte foi cientificado da decisão de primeira instância em 28/08/2018 (fls. 3731) e seu recurso voluntário foi apresentado em 25/09/2018 (fls. 3732). Assim, o recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, pelo que passo a conhecê-lo.

O recorrente opõe-se à decisão de primeira instância com os argumentos a seguir apresentados e apreciados, na ordem em que foram oferecidos na petição do recurso.

1.1 LEGITIMIDADE PASSIVA - NULIDADE

O recorrente afirma que a empresa autuada não poderia estar no polo passivo da relação tributária constituída no presente auto de infração, pelo que este deveria ser declarado nulo. Sustenta a sua afirmação em alegada contradição na correspondente fundamentação, quando foi admitida a existência material da empresa CAO A SERVIÇOS e foi reconhecida a regularidade da sua escrituração contábil e, ainda assim, a autuação foi dirigida à empresa HYUNDAI CAO A.

O recorrente afirma que a autuação ocorreu em razão do inconformismo da fiscalização com o fato de a CAO A SERVIÇOS ter tributado suas receitas pelo lucro arbitrado. Reclama que a fiscalização não comprovou que a real beneficiária das receitas foi a HYUNDAI CAO A. Transcrevem-se os correspondentes trechos da petição (fls. 3740):

Considerando-se (i) que a autuação fiscal se baseia no mero inconformismo do Sr. Agente Fiscal em razão de a CAO A Serviços ter tributado suas receitas por meio do lucro arbitrado (e presumido, nos anos anteriores ao período autuado); e (ii) por diversas passagens se tem evidente a existência e validade da CAO A Serviços, inegável que Autoridade Lançadora se equivocou ao lavrar os autos de infração em nome da Recorrente.

Se as supostas infrações foram todas realizadas pela CAO A Serviços, não há que se pretender recompor as receitas e tributar a Recorrente. Tanto o é que a própria Autoridade Fiscal não conseguiu confirmar que a Recorrente seria a "real beneficiária" das receitas (corretamente tributadas) da CAO A Serviços. Isso porque consta da fl. 11 do TVF a informação de que "4.2. Embora não se possa afirmar que o único beneficiário das receitas auferidas pela CAO A SERVIÇOS seja a HYUNDAI CAO A [...]". Confira-se:

[...]

Ou seja, o Sr. Agente Fiscal, ainda que com dúvidas quanto aos "reais beneficiários" do suposto planejamento tributário abusivo e com base em argumentos contraditórios, simplesmente optou pela hipótese mais onerosa ao autuar a Recorrente, deixando de observar que tal opção não só lhe é vedada, eis que a Administração Pública só pode fazer aquilo que está expressamente previsto em lei (Princípio da Legalidade Estrita), mas que também está em desacordo com a própria lógica dos fatos.

O recorrente parte do princípio de que o inconformismo da fiscalização estaria no fato de a empresa CAO A SERVIÇOS ter adotado o regime de tributação do lucro arbitrado. Sobre esse fundamento é que se desenvolve a defesa em análise. Todavia, essa premissa é falsa, uma vez que o TVF deixa bem claro que o inconformismo da fiscalização volta-se para o fato de a HYUNDAI CAO A não ter escriturado e oferecido à tributação receitas que são suas, embora tenha deduzido as respectivas despesas, conforme o seguinte excerto (fls. 2353):

4.2. Embora não se possa afirmar que o único beneficiário das receitas auferidas pela CAO A SERVIÇOS seja a HYUNDAI CAO A, uma vez que, pela sistemática operacional montada no grupo CAO A, a Mesa de Operações funcionava como uma central de comercialização de produtos de financiamento e seguro para todas as concessionárias do grupo CAO A, é incontestável que, pelo fato de a HYUNDAI CAO A ter arcado com todos os custos e despesas dessa Mesa de Operações, e em especial os recursos humanos a ela alocados, a HYUNDAI CAO A pode ser considerada como a verdadeira beneficiária sob o aspecto econômico-financeiro, pois contabilizou e deduziu do seu resultados todos os custos e despesas, sem ter registrado e tributado, em contrapartida, as correlativas receitas (que foram contabilizadas pela CAO A SERVIÇOS).

Desse fato, decorre a redução indevida do lucro contábil da HYUNDAI CAO A, e por decorrência do lucro real, apurados nos anos-calendário 2012 e 2013.

Dessa forma, constata-se, na apuração do resultado do lucro contábil apurado nos anos-calendário 2012 e 2013, que a HYUNDAI CAO A descumpriu o preceito contábil da "realização da receita em confrontação com as despesas", considerando-se receita como "todo benefício que a empresa tem através da realização da venda do produto comercializado na empresa ou através da prestação de serviço ocorrido pela empresa", e despesa "o sacrifício que a empresa arca para a obtenção da receita, ou seja, a utilização ou o consumo de bens e serviços no processo de produzir receitas".

Assim, na apuração de resultados de uma entidade contábil deve ficar demonstrado o grau de associação entre as receitas e as despesas. Apesar de não haver uma ordem temporal que indique o reconhecimento de ambas na demonstração de resultado, estabeleceu-se que primeiro se evidenciam as receitas para, em seguida,

detalhar as contas representativas do esforço empreendido na sua obtenção, de modo a, pela sua diferença, apurar se, no exercício contábil, houve lucro ou prejuízo.

[...]

Assim, em decorrência da comprovação de que a infra-estrutura mantida pela HYUNDAI CAO A é que permitia a realização dos serviços de intermediação na venda de financiamentos e de seguros de veículos comercializados pelas diversas concessionárias, constata-se que a HYUNDAI CAO A é a detentora dos canais de distribuição dos serviços vendidos, o que é atestado pela infra-estrutura oferecida para auferir as receitas formalmente declaradas pela CAO A SERVIÇOS.

Essa dissociação entre a aparente e formal prestação de serviços pela CAO A SERVIÇOS (que aparece como correspondente nos contratos, emite as notas fiscais e as contabiliza) e a efetiva prestação dos serviços pela HYUNDAI CAO A (detentora da infraestrutura operacional) indica, de modo inequívoco, o desvio das receitas para a pessoa jurídica CAO A SERVIÇOS, que optou por tributação mais favorável, e sobrecarregou indevidamente os custos e despesas da HYUNDAI CAO A.

Com efeito, a CAO A SERVIÇOS de fato desempenhava a função econômica de ser, para o grupo econômico CAO A, a receptora dos pagamentos decorrentes de receitas de serviços (que ela não prestava); tais receitas deveriam ter sido reconhecidas pela HYUNDAI CAO A, que era a responsável pela Mesa de Operações (infra-estrutura comercial) e se aproveitou, na apuração de seus resultados, dos custos/despesas decorrentes das operações de intermediação na venda de financiamento e de seguros.

O fato de essas receitas terem sido declaradas por uma empresa interposta, em regime de tributação diferenciado e mais favorável, não está no núcleo da infração de omissão de receitas, mas demonstra o conluio entre as empresas, o que autoriza o direcionamento do auto de infração para a única empresa que pratica atividade produtiva, única empresa que obtém receitas e, conseqüentemente, única empresa que deveria oferecer essas receitas à tributação.

Embora não seja negada a personalidade jurídica da CAO A SERVIÇOS, foi demonstrado que as receitas por ela tributadas foram obtidas pelo esforço produtivo exclusivamente da HYUNDAI CAO A, devendo ser esta a arcar com o ônus tributário.

Saliente-se que a fiscalização não validou a contabilidade da CAO A SERVIÇOS, apenas constatou que esta possuía os elementos necessários e suficientes para a apuração do lucro real, demonstrando assim a artificialidade da apuração realizada pela empresa, pelo lucro arbitrado. Todavia, se a fiscalização demonstrou que as receitas reconhecidas pela CAO A SERVIÇOS são irregulares, certamente a irregularidade tem reflexo sobre a contabilização destas, por óbvio.

Esta turma julgadora apreciou, recentemente, dois lançamentos tributários com situações fáticas equivalentes ao presente processo: o contribuinte vende carros e faz a intermediação nos contratos de financiamento e seguro, obtendo uma comissão por isso, a qual é atribuída a outra empresa do grupo, que tem existência meramente formal, enquanto se beneficia da dedução das correspondentes despesas. Em ambos os casos, foi unânime o entendimento no sentido de validar a exigência direcionada para a empresa que prestou efetivamente os serviços. Trata-se dos Acórdãos nº 1201-003.142, de 18/09/2019, e nº 1201-002.921, de 14/05/2019,

relatados pela Conselheira Gisele Barra Bossa. Este último teve sua ementa aperfeiçoada por meio do Acórdão nº 1201-003.187, de 15/10/2019, quando foi adotado o seguinte enunciado:

OMISSÃO DE RECEITAS. RECEITAS PRÓPRIAS IMPUTADAS A TERCEIROS.

A constatação de confusão patrimonial entre a empresa atuada e a empresa a qual foram imputadas as receitas em tela, a incapacidade operacional desta última empresa e o fato de a empresa atuada ter contabilizado em seu nome as despesas correspondentes às referidas receitas, em conjunto, autorizam o entendimento de que as receitas supracitadas deveriam ter sido oferecidas à tributação pela empresa atuada.

Com isso, entendo que a alegação de nulidade não merece acolhimento.

1.2 FUNDAMENTAÇÃO LEGAL – ERRO – NULIDADE.

O recorrente afirma que a fundamentação legal adotada no auto de infração, que trata da omissão de receitas, não possuiria fundamento fático, seja porque o dispositivo legal adotado não corresponderia aos fatos verificados, seja porque os fatos verificados não corresponderiam ao dispositivo legal adotado. Trata-se do mesmo argumento, desdobrado em duas voltas, embora em sentidos opostos. É óbvio que se a norma não corresponde aos fatos então os fatos não correspondem à norma. Trataremos as duas voltas como um só argumento, integrando a retórica fragmentária do recorrente.

O recorrente afirma que há erro na fundamentação legal adotada no auto de infração, nos seguintes termos (fls. 3746):

Conforme se depreende dos autos de infração objeto dos presentes autos, a única infração apontada pela Fiscalização foi a suposta "Omissão de Receita" nos anos de 2012 e 2013, em razão do alegado planejamento tributário abusivo, o que também ensejou a aplicação de multa qualificada no percentual de 150%. Confira-se trechos dos autos de infração:

[...]

Desta feita, a partir da exploração deste conceito, nota-se que os autos de infração são insubsistentes no presente caso, em razão dos equívocos em sua motivação. Em nenhum momento, o Sr. Agente Fiscal referenciou os dispositivos legais que tratam da omissão de receitas na fundamentação dos autos de infração, restando evidente o equívoco na qualificação da suposta infração praticada pela Recorrente.

[...]

A base legal que trata da omissão de receita não abarca as hipóteses pretendidas pelo Sr. Agente Fiscal, restando patente a ausência de subsunção dos fatos à norma. Não existe, nos autos de infração ora questionados, qualquer menção ao artigo 281 e seguintes do RIR/99.

O recorrente reclama que “não existe, nos autos de infração ora questionados, qualquer menção ao artigo 281 e seguintes do RIR/99”. Verifico que a afirmação não corresponde aos fatos, uma vez que foi apontado o artigo 288 do RIR/99, posterior ao artigo 281, como demonstrado a seguir.

O auto de infração está fundamentado nos seguintes dispositivos legais e regulamentares (fls. 2297): art. 3º da Lei nº 9.249/95; Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280 e 288 do RIR/99.

O artigo 288 do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, tem a seguinte redação:

Art. 288. Verificada a omissão de receita, a autoridade determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24).

Saliente-se que esse artigo reproduz literalmente o artigo 24 da Lei nº 9.249/1995.

Entendo que o dispositivo legal que consta da fundamentação do lançamento tributário, ao tratar expressamente de omissão de receitas, possui correspondência com os fatos apurados na auditoria fiscal, os quais foram caracterizados como omissão de receitas no TVF (fls. 2355):

5. Infração fiscal - Omissão de receitas

As receitas de R\$56.906.131,76 (ano 2012) e de R\$31.978.714,91 (ano 2013), cujos totais mensais são discriminados no quadro abaixo, foram contabilizadas e tributadas na CAO A SERVIÇOS, e estão amparadas pela emissão de notas fiscais.

Contudo, essas receitas não são próprias da CAO A SERVIÇOS, e, como visto acima, não podem ser atribuídas a essa pessoa jurídica, a qual, efetiva e materialmente, não executou os serviços a que se propôs a realizar, consoante os contratos de que fez parte.

Assim, essas receitas devem ser glosadas na CAO A SERVIÇOS e atribuídas à HYUNDAI CAO A, a qual arcou com os custos e despesas pertinentes à efetiva prestação dos serviços de intermediação na venda de financiamento e de seguro.

Na qualidade de receitas próprias da HYUNDAI CAO A, que não foram reconhecidas e tributadas nessa pessoa jurídica, caracterizam-se como receitas omitidas, sujeitas a lançamento de ofício.

Portanto, não há que se falar em vício na fundamentação dos autos de infração.

Ainda nessa quadra, o recorrente afirma que não houve omissão de receitas, na medida em que a empresa CAO A SERVIÇOS emitiu notas fiscais e tributou os serviços apontados pela fiscalização, conforme o seguinte excerto (fls. 3749):

Em verdade, nem a CAO A Serviços, nem a Recorrente omitiram qualquer receita. Não houve omissão na escrituração destas empresas, tendo inclusive o Sr. Agente Fiscal partido dos próprios valores declarados pela CAO A Serviços para computar a base de cálculo da autuação; houve a devida emissão de notas fiscais que serviram de base para a aferição das receitas que, supostamente, não teriam sido tributadas; além do que não se aplica aos autos qualquer hipótese de depósitos de origem não comprovada.

[...]

Como se não bastasse, outro fato que torna ainda mais patente a inoportunidade da omissão de receitas é a forma de apuração da base de cálculo adotada pela Fiscalização. Isto porque, para determinar o valor a título de receita supostamente omitida pela Recorrente, o Sr. Agente Fiscal parte das notas fiscais emitidas pela CAO A Serviços e de seus registros contábeis e fiscais. Ou seja, baseia-se em dados e informações válidas, regulares e registrados nos órgãos competentes, como constante do próprio TVF, fls. 8 e 9:

[...]

Ora, este procedimento demonstra o reconhecimento, ainda que indireto, da própria Fiscalização de que todas as receitas e rendimentos foram efetivamente declarados e tributados pela CAO A Serviços, de modo que jamais se poderia cogitar a existência de receitas omitidas nos termos legais.

Repise-se: não há que se falar em omissão de receitas quando as receitas em tela foram devidamente declaradas e tributadas.

A empresa HYUNDAI CAO A e a empresa CAO A SERVIÇOS são entidades autônomas, conforme reclamado pelo próprio recorrente, de forma que a atividade de uma não supre a infração da outra. Foi constatado que a HYUNDAI CAO A exerceu determinada atividade econômica da qual resultaram receitas tributáveis e isso a obriga a oferecer tais receitas à tributação. O fato de uma terceira pessoa ter tributado, de forma irregular, as mesmas receitas não elide a obrigação tributária da HYUNDAI CAO A.

Assim, essa reclamação adicional também não merece amparo.

1.3 BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS – COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO – UTILIZAÇÃO PRÉVIA PELO CONTRIBUINTE – NULIDADE.

A apuração original, feita espontaneamente pelo contribuinte, já apontava bases de cálculo negativas, tanto para o IRPJ (prejuízo fiscal) quanto para a CSLL, nos anos 2012 e 2013. A fiscalização realizou nova apuração dos tributos para que as receitas irregularmente imputadas à CAO A SERVIÇOS pudessem ser tributadas. A inclusão das receitas omitidas na apuração de ofício apenas reduziu essas bases de cálculo negativas.

O recorrente afirma, diante desse fato, que a fiscalização realizou uma compensação de ofício das suas bases de cálculo negativas e que isso seria irregular, uma vez que o contribuinte já havia utilizado esses valores para quitar outros créditos tributários no âmbito dos programas de regularização fiscal instituídos pela Lei n.º 13.043/2014 e pela Medida Provisória n.º 783/2014 (Lei n.º 13.496/2017), conforme o seguinte excerto (fls. 3753):

Na resposta a esse Termo de Início de Procedimento Fiscal, a Recorrente bem esclareceu que os prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL, referentes aos anos de 2012 e 2013, foram utilizados, anteriormente, para compensação em programas de regularização fiscal.

Para esclarecer e detalhar tais informações, a Recorrente ainda apresentou "complemento a resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal" (fls. 2290/2291

dos autos) contendo comprovações do aproveitamento dos prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL nos programas de recuperação fiscal.

Inegável, portanto, que os créditos fiscais dos anos 2012 e 2013 já foram previamente utilizados, de modo que o Sr. Agente Fiscal não poderia ter se valido desses prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL para, de ofício, promover sua compensação na presente autuação, ao contrário do que entendeu a Turma Julgadora da DRJ.

Para que não reste qualquer dúvida quanto ao equívoco cometido pela Autoridade Lançadora e confirmado pelas Autoridades Julgadoras, conforme informado no procedimento fiscalizatório, os créditos fiscais referentes aos anos de 2012 e 2013 foram compensados pela Recorrente em dois programas de recuperação fiscal, quais sejam: (i) aquele instituído pela Lei n.º 13.043/2014; e (ii) o Programa Especial de Regularização Tributária ("PERT") originalmente instituído pela Medida Provisória n.º 783/2014 (convertida na Lei n.º 13.496/2017).

A afirmação do recorrente de que a fiscalização fez uma compensação das bases negativas do contribuinte não é verdadeira, pois a fiscalização não utilizou valores acumulados de outros períodos. A nova apuração dos tributos, feita de ofício, opera uma revisão dos valores espontaneamente declarados pelo contribuinte, desde a sua origem (receitas) até a base de cálculo do período de apuração. A revisão para reduzir não pode ser chamada de compensação. Na verdade, o contribuinte nunca teve os saldos negativos que declarou, pois são fruto de uma infração tributária, e não se pode compensar algo com aquilo que não se tem.

O recorrente propugna por uma alegada estabilidade dos valores de bases negativas utilizadas nos programas de regularização, afirmando que a lei proíbe a utilização desses valores em qualquer modalidade de compensação. Todavia, como visto, a revisão de ofício em tela não tem natureza de compensação. Ademais, as referidas leis permitem que a Administração Tributária revise os valores de bases negativas oferecidos pelos optantes dos programas de parcelamento, nos termos do artigo 33, §7º, da Lei n.º 13.043/2014, *verbis*:

Art. 33. O contribuinte com parcelamento que contenha débitos de natureza tributária, vencidos até 31 de dezembro de 2013, perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB ou a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN poderá, mediante requerimento, utilizar créditos próprios de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL, apurados até 31 de dezembro de 2013 e declarados até 30 de junho de 2014, para a quitação antecipada dos débitos parcelados.

[...]

§ 7º A RFB dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para análise dos créditos indicados para a quitação.

A mesma autorização é dada por meio do artigo 2º, §9º, da Lei n.º 13.043/2014, *verbis*:

Art. 2º No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, o sujeito passivo que aderir ao Pert poderá liquidar os débitos de que trata o art. 1º desta Lei mediante a opção por uma das seguintes modalidades:

[...]

§ 9º A Secretaria da Receita Federal do Brasil dispõe do prazo de cinco anos para a análise dos créditos utilizados na forma prevista nos incisos I e IV do caput e no inciso II do § 1º deste artigo.

O recorrente afirma que a revisão de ofício das bases negativas do contribuinte no âmbito de uma auditoria fiscal consiste em uma “usurpação de competência” da fiscalização em relação às “autoridades fiscais da RFB e competentes para análise dos programas especiais”. Todavia, tanto a competência de fiscalizar quanto a competência de analisar os programas especiais são, ambas, atribuições das Autoridades Fiscais da RFB. Em outras palavras, o recorrente afirma que as Autoridades Fiscais da RFB usurparam a competência das Autoridades Fiscais da RFB, o que é, no mínimo, impossível.

O recorrente ainda afirma que a revisão de ofício laborada pela fiscalização violou um direito adquirido que surgiu no momento em que ele ofereceu suas bases negativas para os referidos programas. Todavia, não há que se falar em direito adquirido quando a lei autoriza a revisão dessas bases negativas por parte da Administração Tributária, conforme os dispositivos legais acima transcritos.

Portanto, as alegações de nulidade envolvendo a revisão de ofício das bases negativas do contribuinte, perante a utilização destas em programas de regularização fiscal, não possuem suporte jurídico, pelo que devem ser afastadas.

1.3.1 Tributos pagos - aproveitamento

Ainda nessa quadra, o recorrente afirma que a fiscalização teria utilizado os pagamentos de PIS e COFINS realizados pela CAO A SERVIÇOS para reduzir os valores exigidos desses mesmos tributos no presente processo, todavia não teria feito o mesmo para o IRPJ e a CSLL, para os quais não houve exigência de tributo, apenas a revisão das respectivas bases negativas. Com isso, requer que seja feito o aproveitamento faltante como forma de crédito do contribuinte, conforme o seguinte excerto (fls. 3768):

Ao lavrar as autuações ora combatidas, o Sr. Agente Fiscal compensou, do PIS e da COFINS lançados, as contribuições já recolhidas pela CAO A Serviços. Tal procedimento não se repetiu com o IRPJ e a CSLL, uma vez que, pela compensação indevida de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL, não se apurou tributo a pagar.

[...]

Assim, na remota hipótese de não ser decretada a nulidade das autuações, o que se admite apenas a título argumentativo, é indispensável que o IRPJ e a CSLL recolhidos pela CAO A Serviços sejam:

- (i) Reconhecidos como crédito para a Recorrente, caso seja mantida a compensação de ofício dos prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL; ou
- (ii) Não deve prevalecer, assim, o entendimento do acórdão recorrido (fl. 50) de que a restituição/compensação do crédito tributário somente poderia ser requerida por meio de PER/DCOMP. Uma vez que os valores

recolhidos pela CAO A Serviços e atribuídos à Recorrente integram, ainda que indiretamente, a discussão dos autos, as Autoridades Julgadoras têm competência, sim, para reconhecer seu aproveitamento quando do desfecho da discussão administrativa, sob pena de enriquecimento ilícito do Poder Público.

A fiscalização reconheceu como sendo crédito da HYUNDAI CAO A os pagamentos de PIS e COFINS realizados pela CAO A SERVIÇOS, reduzindo os valores exigidos desses tributos, conforme apontado no item 6.3 do TVF (fls. 2359). Entendo que o mesmo ocorreria com os pagamentos de IRPJ e CSLL, caso houvesse base de cálculo positiva. Contudo, a empresa apurou bases de cálculo negativas, de forma que não há como aproveitar os valores pagos de IRPJ e CSLL no âmbito dos presentes lançamentos tributários.

O recorrente requer que tais valores sejam reconhecidos como crédito do contribuinte e a Procuradoria da Fazenda Nacional não apresentou contrarrazões a esse pedido. Entendo que o requerimento do recorrente deve ser atendido.

Assim, no âmbito da execução da presente decisão, a Administração Tributária deve incluir de ofício na apuração do saldo negativo de IRPJ e de CSLL dos anos 2012 e 2013 da empresa autuada os valores pagos pela CAO A SERVIÇOS em relação às receitas apontados no TVF, conforme a tabela de fls. 2355, a título de pagamentos antecipados, devendo fazer as devidas anotações nos livros fiscais do contribuinte.

1.4 DECADÊNCIA – ARTIGO 150, §4º, DO CTN.

Os presentes lançamentos tributários possuem seus fatos geradores ocorridos em 2012 e 2013 (fls. 2295). A ciência desses lançamentos ocorreu em 14/12/2017 (fls. 2576). A fiscalização entendeu que o contribuinte agiu com dolo, o que implica a aplicação da regra de decadência prevista no artigo 173, I, do CTN, fato que afasta a ocorrência de decadência na espécie.

Contudo, o recorrente afirma que não houve o apontado dolo e requer a aplicação da regra de decadência prevista no artigo 150, §4º, do CTN, pelo qual já estariam decaídas as obrigações tributárias de PIS e COFINS relativas aos meses de janeiro a novembro de 2012.

Reconheço que a aplicação da regra de decadência prevista no artigo 150, §4º, do CTN, implicaria a caducidade das obrigações tributárias de PIS e COFINS relativas aos meses de janeiro a novembro de 2012. Todavia, conforme será fundamentado em item específico neste voto, entendo que houve dolo do contribuinte e, assim, não haveria a ocorrência de decadência, pelo que afasto o pedido do recorrente.

1.5 CAO A SERVIÇOS – CONSTITUIÇÃO – ATIVIDADE – REGULARIDADE

O recorrente afirma que a acusação de omissão de receitas estaria fundamentada na tese de que a HYUNDAI CAO A e a CAO A SERVIÇOS agiram em conluio para reduzir suas

cargas tributárias. Em seguida, passa a argumentar no sentido de que essa tese seria inválida em razão de essas duas empresas serem entidades distintas e em razão de não existir vedação legal para a criação de grupos econômicos, conforme o seguinte excerto (fls. 3774):

Desde já se destaque que a tese fiscal não merece prosperar por diversas razões! Primeiro, porque a CAO A Serviços e a Recorrente são entidades jurídicas distintas, cada qual com sua realidade fática, contábil e fiscal. Segundo, porque não há qualquer vedação legal no ordenamento jurídico que impeça a estruturação de grupos econômicos para otimizar suas atividades.

[...]

Em resumo, tem-se a seguinte e diversa estrutura de atuação:

- Hyundai CAO A (Recorrente): representa a Hyundai no Brasil e comercializa aos seus clientes, por meio de suas concessionárias, os veículos dessa marca;

- CAO A Serviços: realiza a intermediação entre os clientes que objetivam adquirir veículos da Hyundai CAO A e as entidades financeiras que fornecem os financiamentos e seguros dos veículos comercializados pela Hyundai CAO A.

[...]

Ou seja, a acusação fiscal se pauta pelo fato de que a CAO A Serviços não possuía funcionários registrados em seu nome. Não houve qualquer questionamento quanto à legitimidade na constituição da CAO A Serviços. Além disso, embora se alegue que os serviços teriam sido prestados pela Recorrente, admite-se a legitimidade da prestação pela CAO A Serviços ao se valer dos montantes contidos nas notas fiscais que serviram, inclusive, para que o Sr. Agente Fiscal apurasse a receita, supostamente, "omitida".

[...]

Isso porque, em razão da grande estrutura profissional do Grupo CAO A, é plenamente possível se aproveitar a mão-de obra dos funcionários alocados no centro de custos "mesa de operações" para que efetue o contato com as instituições financeiras e possibilite a aquisição dos seguros/financiamentos. Tal atuação foi devidamente informada pela CAO A Serviços no curso da fiscalização. Confira-se resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 12:

[...]

Ora, o fato de os funcionários da "mesa de operações" terem vínculo empregatício com a Hyundai CAO A (Recorrente) não é suficiente à desconsideração das atividades da CAO A Serviços. Não há que se exigir a apresentação da Relação Anual de Informações Sociais ("RAIS") quando a natureza da atividade exercida pela pessoa jurídica não demanda o registro de funcionários próprios!

A fiscalização não questionou a existência da empresa CAO A SERVIÇOS e não questionou o seu objeto social. Contudo, a tributação não se dá em razão de um contrato social, ela se dá em razão de fatos e é sobre os fatos que a fiscalização se debruçou. Ao analisar os fatos geradores dos tributos lançados, a fiscalização constatou que estes não foram praticados pela CAO A SERVIÇOS, que os declarou, mas sim pela HYUNDAI CAO A, que os omitiu.

Para chegar a essa conclusão a fiscalização fez diligências junto às duas empresas supracitadas e junto às instituições financeiras parceiras e pode constatar, dentre outras evidências, que a CAO A SERVIÇOS não possuía estrutura física necessária para prestar os serviços realizados em vários Estados do País, uma vez que funcionava unicamente em um escritório na cidade de São Paulo.

A fiscalização também constatou que a CAO A SERVIÇOS não possuía estrutura de pessoal necessária para prestar esses serviços, uma vez que não possuía sequer um empregado. Todos os serviços prestados, bem como toda a atividade de administração da empresa, foram realizados por empregados da HYUNDAI CAO A, sem que tenha havido qualquer contrato de cessão de mão de obra.

O recorrente não questiona tais fatos, apenas tenda apresentar uma justificativa, relativa a uma centralização de custos, denominada “mesa de operações”. Tal justificativa é, no meu entender, inverossímil, pois não é crível que uma ferramenta de otimização de custos faça com que todas as despesas fiquem com uma empresa, todas as receitas fiquem com a outra empresa e não haja transferência de recursos entre elas.

Conforme já mencionado acima, esta turma julgadora apreciou, recentemente, dois lançamentos tributários com situações fáticas equivalentes ao presente processo: o contribuinte vende carros e faz a intermediação nos contratos de financiamento e seguro, obtendo uma comissão por isso, a qual é atribuída a outra empresa do grupo, que tem existência meramente formal, enquanto se beneficia da dedução das correspondentes despesas. Em ambos os casos, foi unânime o entendimento no sentido de validar a exigência direcionada para a empresa que prestou efetivamente os serviços. Trata-se dos Acórdãos nº 1201-003.142, de 18/09/2019, e nº 1201-002.921, de 14/05/2019, relatados pela Conselheira Gisele Barra Bossa. Este último teve sua ementa aperfeiçoada por meio do Acórdão nº 1201-003.187, de 15/10/2019, quando foi adotado o seguinte enunciado:

OMISSÃO DE RECEITAS. RECEITAS PRÓPRIAS IMPUTADAS A TERCEIROS.

A constatação de confusão patrimonial entre a empresa atuada e a empresa a qual foram imputadas as receitas em tela, a incapacidade operacional desta última empresa e o fato de a empresa atuada ter contabilizado em seu nome as despesas correspondentes às referidas receitas, em conjunto, autorizam o entendimento de que as receitas supracitadas deveriam ter sido oferecidas à tributação pela empresa atuada.

Com isso, entendo que a alegação do recorrente não merece acolhimento.

1.6 CAO A SERVIÇOS – EXISTÊNCIA – CONTABILIDADE – PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O recorrente afirma que a acusação de omissão de receitas estaria fundamentada no entendimento de que a HYUNDAI CAO A teria laborado um planejamento tributário abusivo por meio da interposição da empresa CAO A SERVIÇOS. Em seguida, passa a argumentar no sentido de que essa tese seria inválida: em razão de a fiscalização ter reconhecido a legitimidade da CAO A SERVIÇOS, em razão de a fiscalização ter reconhecido a regularidade contábil-fiscal da mesma empresa, em razão de a contabilidade dessa empresa ter recebido o aval de uma

auditoria independente, em razão de essa empresa ter contabilizado despesas e em razão de essa empresa ter negociado com terceiros, conforme o seguinte excerto (fls. 3780):

Isso porque, no equivocado entendimento do Sr. Agente Fiscal, a CAO A Serviços seria "interposta pessoa" e a Recorrente seria a real prestadora dos serviços e detentora das receitas. Confira-se:

[...]

Tal entendimento não merece prosperar!

Primeiro, porque o próprio Sr. Agente Fiscal reconheceu a legitimidade da CAO A Serviços, sua devida regularidade contábil-fiscal, o que por si só afasta a acusação de que haveria planejamento tributário abusivo. Confira-se fls. 8 e 9 do TVF:

[...]

Ora, quando se pretende evadir do pagamento de tributos, não há a correta escrituração das receitas. No presente caso, a própria Autoridade Fiscal reconheceu a legitimidade de todos os registros, "sem indícios de fraude, erro ou deficiência", que levaram à conclusão de haver "a regularidade dos livros contábeis e fiscais, bem como a correção da escrituração apresentada".

[...]

Como se não bastasse, vale destacar que as demonstrações financeiras do período autuado (2012 e 2013) foram devidamente auditadas pela empresa de auditoria "Moore Stephens - Consulting News, Auditores e Consultores (Doc. 09 da Impugnação), cuja conclusão foi de que a posição patrimonial e financeira da CAO A Serviços, suas operações, mutações de patrimônio líquido e fluxos de caixa estavam adequados e em linha com as boas práticas contábeis do Brasil. Confira-se:

[...]

Também não deve prosperar a acusação fiscal de que "a escrituração de receitas (que não lhe eram próprias) sem os correspondentes custos (que foram arcados e contabilizados pela HYUNDAI CAO A)" caracterizariam o planejamento tributário abusivo. Isso porque não se pode desconsiderar que a CAO A Serviços também registrou no período autuado diversas outras despesas relacionadas a sua atividade-fim.

[...]

Do mesmo modo, verifica-se que o próprio Sr. Agente Fiscal reconheceu a existência de despesas da CAO A Serviços, isso porque, ao pretender desqualificar a apuração do lucro dessa empresa pelo arbitramento, recompôs a base de cálculo do IRPJ e CSLL por meio do lucro real. Nesse sentido, computou diversas despesas que afetariam a base autuada (caso a tese da Autoridade Lançadora fosse procedente, o que se nega e se admite a título argumentativo). Veja-se o exemplo da tabela constante da fl. 10 do TVF:

[...]

Para que não reste qualquer dúvida de que inexistiu planejamento abusivo no presente caso, vale destacar que os serviços da CAO A Serviços não foram prestados apenas intra-grupo, como ocorre nas clássicas hipóteses de evasão tributária.

De fato, a CAO A Serviços atuou diretamente para negociar e adquirir financiamentos e seguros com terceiros (isto é, diversas renomadas instituições financeiras no Brasil), cujos contratos foram, inclusive, apresentados durante a fiscalização. Tanto o é que o próprio Sr. Agente Fiscal intimou tais instituições para que prestassem informações, conforme lista constante das fls. 3. 4 do TVF.

Verifico que a fiscalização não reconheceu a “legitimidade da CAO A Serviços”. É certo que a fiscalização reconheceu a existência dessa empresa, todavia, a existência não implica legitimidade. A legitimidade exige uma atividade regular e a fiscalização afirmou expressamente que essa empresa contabilizou receitas de atividades que não exerceu. Entendo que esse fato permite concluir que a fiscalização não reconheceu a legitimidade da CAO A SERVIÇOS.

Verifico que a fiscalização também não reconheceu a regularidade contábil da CAO A SERVIÇOS, apenas constatou que esta possuía os elementos necessários e suficientes para a apuração do lucro real, demonstrando assim a artificialidade da apuração realizada pela empresa, pelo lucro arbitrado. Todavia, se a fiscalização demonstrou que as receitas reconhecidas pela CAO A SERVIÇOS são irregulares, certamente a irregularidade tem reflexos sobre a contabilização destas, por óbvio.

Verifiquei o parecer citado pelo recorrente (fls. 2968 e fls. 2981) e constatei que se trata de “Relatório dos auditores independentes sobre as demonstrações financeiras”. O preâmbulo do parecer traz o objeto da análise realizada, conforme a seguinte transcrição:

Examinamos as demonstrações financeiras da CAO A SERVIÇOS E REPRESENTAÇÃO COMERCIAL LTDA., (“Sociedade”) que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 2012, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa, para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

A conclusão desse estudo está assim colocada:

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da CAO A SERVIÇOS E REPRESENTAÇÃO COMERCIAL LTDA., em 31 de dezembro de 2012 o desempenho de suas operações, as mutações do seu patrimônio líquido e os seus fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Entendo que o referido parecer tem por objeto verificar a adequação técnica dos registros contábeis realizados pelo contribuinte, o que pode ser relevante para fins societários. Todavia, a técnica contábil não anula de todo a liberdade da entidade em decidir quais elementos patrimoniais irá absorver. Na espécie, a CAO A SERVIÇOS apropriou contabilmente receitas de serviços prestados pela HYUNDAI CAO A, o que leva a crer que essa era a sua finalidade. Se essa era a sua finalidade, é de se esperar uma regularidade formal também em seus registros contábeis, como de fato aconteceu.

Entendo que as despesas contabilizadas pela CAO A SERVIÇOS e apontadas pelo recorrente não afastam a tese de que esta empresa não prestou os serviços que faturou, isso porque, em sua grande maioria, são despesas administrativas do seu escritório (telefonia, internet, *motoboy*, assessoria contábil). Ademais, ainda que somadas todas as despesas, estas são irrisórias em relação às receitas. Conforme apontado pelo recorrente, as receitas em 2013 foram superiores a dez milhões de reais (R\$ 10.214.789,03) enquanto as despesas pouco superaram trinta mil reais (R\$ 31.157,28). Não é crível que uma empresa que presta serviços em várias cidades do país possua despesas operacionais irrisórias e despesas totais na ordem de 0,3% das suas receitas.

O recorrente afirma que a CAO A SERVIÇOS negociava com empresas fora do grupo CAO A, contudo aponta apenas as instituições financeiras que forneciam os seguros e financiamentos oferecidos aos clientes da HYUNDAI CAO A. Em outras palavras, a CAO A SERVIÇOS somente teria prestado o serviço de intermediação para os clientes da HYUNDAI CAO A. A afirmação do recorrente apenas confirma a relação de continência da CAO A SERVIÇOS em relação à HYUNDAI CAO A.

O recorrente ainda reclama do fato de desconhecer os efeitos, sobre os lançamentos tributários, das respostas dadas pelas instituições financeiras consultadas pela fiscalização, conforme o seguinte excerto (fls. 3785):

Quais são esses esclarecimentos e provas apresentadas pelas instituições financeiras? Não se tem clareza do que foi apresentado, de qual seria a força probante dessas informações, nem mesmo a motivação que justificaria a utilização delas para a lavratura dos autos de infração aqui tratados.

Conforme indicado no TVF (fls. 2346), as instituições financeiras consultadas confirmaram a posição da CAO A SERVIÇOS como correspondente bancário nos contratos firmados. Todavia, a fiscalização fundamenta os lançamentos tributários sobre o entendimento de que essa posição é meramente formal e, para isso, aponta elementos de convicção colhidos junto à própria empresa supracitada. Assim, entendo que o não detalhamento no TVF do conteúdo das respostas das instituições financeiras em nada prejudicou a defesa do contribuinte.

Conforme já mencionado acima, esta turma julgadora apreciou, recentemente, dois lançamentos tributários com situações fáticas equivalentes ao presente processo: o contribuinte vende carros e faz a intermediação nos contratos de financiamento e seguros, obtendo uma comissão por isso, a qual é atribuída a outra empresa do grupo, que tem existência meramente formal, enquanto se beneficia da dedução das correspondentes despesas. Em ambos os casos, foi unânime o entendimento no sentido de validar a exigência direcionada para a empresa que prestou efetivamente os serviços. Trata-se dos Acórdãos nº 1201-003.142, de 18/09/2019, e nº 1201-002.921, de 14/05/2019, relatados pela Conselheira Gisele Barra Bossa. Este último teve a sua ementa aperfeiçoada por meio do Acórdão nº 1201-003.187, de 15/10/2019, quando foi adotado o seguinte enunciado:

OMISSÃO DE RECEITAS. RECEITAS PRÓPRIAS IMPUTADAS A TERCEIROS.

A constatação de confusão patrimonial entre a empresa autuada e a empresa a qual foram imputadas as receitas em tela, a incapacidade operacional desta última empresa e o fato de a empresa autuada ter contabilizado em seu nome as despesas correspondentes às referidas receitas, em conjunto, autorizam o entendimento de que as receitas supracitadas deveriam ter sido oferecidas à tributação pela empresa autuada.

Com isso, entendo que a alegação do recorrente não merece acolhimento.

1.7 CAO A SERVIÇOS – LUCRO ARBITRADO – INDÍCIO DE FRAUDE

A fiscalização verificou que a empresa CAO A SERVIÇOS realizou sua tributação espontânea para os anos 2012 e 2013 pelo lucro arbitrado, quando deveria ter feito essa tributação pelo lucro real, uma vez que possuía contabilidade hábil para isso e que não havia opção indevida por outro regime. Em seguida, tomou esse fato como um indício da intenção do contribuinte em reduzir de forma irregular as suas obrigações tributárias, conforme o seguinte excerto (fls. 2348):

Dessa forma, à CAO A SERVIÇOS ficou obstada a tributação na forma do lucro presumido para o ano-calendário 2012, obrigando-a à apuração na forma do lucro real, em que pese à permissão legal de, caso conhecida a receita bruta, e desde que ocorrida uma das hipóteses de arbitramento previstas na legislação, optar-se pelo arbitramento do lucro, opção que se confirmaria com o recolhimento da primeira quota, ou quota única do primeiro período trimestral.

[...]

Ora, como a CAO A SERVIÇOS já recolheu o primeiro período de apuração (1o. Trimestre de 2012) pela forma do lucro arbitrado, não há que se falar em "opção indevida" em razão de recolhimento na forma do lucro presumido no mesmo ano-calendário, o que efetivamente não ocorreu.

[...]

Não havendo o antecedente previsto na lei (opção indevida pela tributação com base no lucro presumido), não decorre o conseqüente (a tributação pelo lucro arbitrado).

Assim, ao contrário do que declarou a CAO A SERVIÇOS em sua manifestação de 04-11-2015 (doc 8), não lhe era permitida a opção pelo lucro arbitrado, pois não ocorreu previamente, como se comprovou, a opção indevida pelo lucro presumido.

[...]

A CAO A SERVIÇOS, igualmente, não restava alternativa legal: vedada, para o ano-calendário 2012, a opção pela tributação com base no lucro presumido, a forma de apuração do lucro deveria ser a do lucro real, uma vez que, conforme comprovado no curso da diligência fiscal, a CAO A SERVIÇOS:

- manteve escrituração regular dos livros Diário, e efetuou o seu registro no órgão competente;
- escriturou o Razão;
- registrou os lançamentos contábeis sem indícios de fraude, erro ou deficiências;
- manteve escrituração hábil para identificar a movimentação financeira; e

- manteve em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário (v. incisos I, II e VII do art. 47 da Lei n. 8.981/95)

[...]

Com efeito, tolhida a apuração com base no lucro presumido para o ano-calendário 2012, em razão de a receita bruta do ano-calendário 2011 ter suplantado o parâmetro legal (R\$48.000.000,00), a CAO A SERVIÇOS estava adstrita, naquele ano-calendário, à apuração na forma do lucro real, uma vez que não se enquadrava nas hipóteses impeditivas referidas nos incisos I e II do art. 47 da Lei n. 8.981/95.

[...]

Como se demonstra nos quadros abaixo, a opção indevida pelo lucro arbitrado foi feita com o propósito de apurar o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (neste termo indicado pela abreviatura "IRPJ") e a Contribuição Social sobre o Lucro (neste Termo designada abreviadamente como "CSLL") em valores menores que os valores que deveriam ter sido apurados consoante a tributação com base no lucro real, o que evidencia evasão fiscal, mediante a opção de uma forma de tributação mais favorável, que não lhe era facultada pela legislação para os anos-calendário 2012 e 2013.

[...]

O demonstrativo acima revela inquestionavelmente que a CAO A SERVIÇOS — ao optar, ao arrepio da lei, pela apuração na forma do lucro arbitrado, e não, como deveria fazê-lo, pela forma do lucro real — obteve uma redução indevida de R\$23.953.926,4 na apuração da base de cálculo do ano-calendário 2012, e de R\$13.431.305,50 na apuração da base de cálculo do ano-calendário 2013.

Tal fato corrobora a constatação de planejamento fiscal com vistas à redução dos valores a recolher dos tributos e contribuições que tem por núcleo do fato gerador o lucro (IRPJ e CSLL)

O recorrente afirma que existe expressa previsão legal para que o contribuinte faça o arbitramento do lucro quando houver a indevida opção pelo lucro presumido, o que teria ocorrido em 2011. Afirma ainda que o arbitramento do lucro é uma opção do contribuinte, não sendo devidas as restrições alegadas pela fiscalização. Por fim, refuta o entendimento de que a opção pelo lucro arbitrado indica a intenção de evasão de tributos, conforme o seguinte excerto (fls. 3786):

Ocorre, contudo, que o Sr. Agente Fiscal não se atentou ao fato de que o procedimento adotado pela CAO A Serviços no período autuado encontra expressa previsão legal, tendo em vista que o artigo 47, inciso IV da Lei nº 8.981/1995 estabelece que é possível o arbitramento do lucro quando houver a indevida opção pelo lucro presumido. Confira-se:

[...]

Conforme reconhecido pela própria Autoridade Fiscal no TVF, em 2011, a CAO A Serviços auferiu renda superior ao limite estabelecido para que pudesse auferir o lucro por presunção, o que revela que, nesse ano, efetuou a opção equivocada de método de apuração, pois não se enquadrava nos requisitos de faturamento exigidos pela legislação fiscal.

Destaque-se, assim, que o artigo 516, §1º do RIR/99 estabelece "a opção pela tributação no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário". Ou seja, a CAO A Serviços, a despeito de ter identificado no decorrer do ano que seu faturamento ultrapassaria o limite legal de R\$ 48.000.000,00, por expressa força legal, não pode alterar a apuração presumida de lucro.

Somente no ano seguinte (2012), a fim de se corrigir o equívoco cometido ao se optar, equivocadamente, pelo lucro presumido, buscou-se formas de corrigir a apuração do lucro tributável. Sendo assim, a CAO A Serviços encontrou expressa previsão no artigo 47, inciso IV da Lei n.º 8.981/1995 determinando que, diante da opção indevida pelo presumido, deve-se apurar o lucro por meio de arbitramento.

[...]

Tem-se, assim, como inegável que a opção pelo lucro presumido no início do ano-calendário por contribuinte que, posteriormente, deixe de cumprir os requisitos para se vale desse método de apuração também se trata de "opção indevida". Embora o limite de faturamento, em 2011, fosse de R\$ 48.000.000,00, fato é que a CAO A Serviços acabou por auferir R\$ 67.109.717,54, o que vai muito além do limite legal e revela o equívoco cometido por tal pessoa jurídica ao optar pela presunção de lucro.

[...]

Ora, trata-se equívoco que não deve prevalecer! Quem pretende se evadir de tributos não mantém em ordem os registros contábeis e fiscais, o que foi expressamente reconhecido pelo Sr. Agente Fiscal no TVF, não efetua os recolhimentos corretos de tributos, muito menos atende diligentemente às fiscalizações da RFB.

Não há questionamento sobre o fato de que o contribuinte apurou o IRPJ no ano 2011 pelo lucro presumido e que, ao final no ano, verificou-se que a receita bruta apurada ultrapassou o limite de admissão desse regime. Contudo, há dissenso sobre os efeitos desse fato.

O contribuinte entende que tal fato configura um erro na opção do lucro presumido, o que levaria à possibilidade de adotar, nos anos seguintes, a apuração pelo lucro arbitrado, conforme o artigo 47, IV, da Lei n.º 8.981/1995.

A fiscalização entende que tal fato não configura um erro de opção pelo lucro presumido, apenas implica a adoção do lucro real na apuração dos tributos no ano subseqüente.

Entendo que assiste razão à fiscalização. Quando optou pelo lucro presumido no início de 2011, o contribuinte não errou, pois possuía essa faculdade. Nos termos da legislação pertinente, a opção pelo lucro presumido implica a adoção desse método para todo o ano, ainda que a receita bruta acumulada ultrapasse o limite máximo para a permanência nesse regime. Assim, no final do ano, quando foi constatado o excesso em relação ao supracitado limite, também não havia erro de opção. Tal fato implica apenas a impossibilidade de adoção do lucro presumido no ano seguinte, como bem demonstrou a fiscalização.

No ano seguinte, o contribuinte não optou pelo lucro presumido, adequando-se à limitação legal supracitada, mas recolheu os tributos conforme o lucro arbitrado. Assim, não havendo erro de opção pelo lucro presumido, o erro está no fato de o contribuinte ter adotado o lucro arbitrado, conforme foi bem apontado pela fiscalização.

Entendo que não assiste razão ao recorrente quando afirma que a adoção do lucro arbitrado é uma opção do contribuinte. Ainda que o contribuinte possa fazer a sua apuração espontânea por este método, os requisitos legais devem ser atendidos, mormente quando o método do lucro arbitrado é uma exceção à regra legal que determina a apuração, ordinariamente, pelo lucro real.

Assim, nos termos do *caput* artigo 47 da Lei nº 8.981/1995, os contribuintes serão tributados pelo lucro arbitrado quando, em síntese, não possuírem escrituração contábil que permita a apuração, segura, do lucro real ou quando o contribuinte tiver feito a opção pelo lucro presumido de forma indevida.

Adicionalmente, nos termos dos §§1º e 2º do mesmo artigo, o contribuinte poderá fazer a apuração pelo lucro arbitrado quando conhecer a sua receita bruta. Todavia, nesse caso, fica “*assegurada a tributação com base no lucro real relativa aos meses não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangido por aquela modalidade de tributação*”. A interpretação literal desse dispositivo leva ao entendimento de que o lucro poderá ser arbitrado apenas nos meses em que não houver escrituração hábil para apurar o lucro real. Uma interpretação sistêmica da legislação leva ao mesmo entendimento, considerando que o método padrão é o lucro real, pela imposição legal contida no artigo 14¹ da Lei nº 9.718/1995, então vigente.

Na espécie, o contribuinte possuía escrituração contábil hábil para apurar o lucro real em todos os dois anos 2012 e 2013, conforme demonstrado pela fiscalização, de forma que a apuração pelo lucro arbitrado, em regra mais gravosa do que a tributação pelo lucro real, dá um caráter de artificialidade ao procedimento do contribuinte. Tal circunstância autoriza adotar tal fato como elemento de convicção para, junto com outros, configurar o quadro doloso apontado pela fiscalização.

Assim, afasto a presente reclamação do contribuinte.

1.8 ATIVIDADE ECONÔMICA – INGERÊNCIA DO FISCO – OPÇÃO LEGAL – PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O recorrente reclama da atuação da fiscalização, afirmando que os lançamentos tributários realizados configuram uma ingerência sobre os negócios particulares da empresa, tolhendo a sua liberdade constitucionalmente garantida, conforme o seguinte excerto (fls. 3792):

Além dos argumentos desenvolvidos nos tópicos anteriores, é cediço que não pode o Sr. Agente Fiscal não poder buscar a desconstituição de atos de gestão plenamente válidos sob a alegação de que teriam gerado uma evasão fiscal em razão de supostos "planejamento tributário abusivo".

[...]

¹ Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses;

Ora, não cabe ao Fisco adentrar à liberdade individual dos contribuintes, por não possuir poder de ingerência sobre os negócios particulares realizados na administração da sociedade empresária.

[...]

Efetivamente, havendo norma que permita à pessoa jurídica realizar a operação de determinada maneira, não se pode proibir o contribuinte de agir em conformidade com a legislação, partindo-se de premissas baseadas exclusivamente em fins arrecadatórios, sob pena de se afrontar a liberdade contratual; a liberdade de exercício da atividade econômica e a autonomia da vontade das partes contratantes, que são verdadeiros princípios constitucionais.

[...]

Aplicando-se os entendimentos acima ao presente caso, não é possível falar em planejamento tributário abusivo, pois o Grupo CAO A se valeu de uma opção jurídica para segregar suas atividades, não havendo qualquer omissão de receitas, muito menos distorção da realidade para se evadir tributos. Tanto o é que a CAO A Serviços sempre manteve sua escrituração contábil-fiscal adequada e regular, o que foi reconhecido pelo Sr. Agente Fiscal.

Entendo que a liberdade econômica é uma garantia constitucional que deve ser concretizada também no exercício do poder de polícia do Estado. Apenas a lei pode delinear essa liberdade. Por outro lado, o Estado deve exercer o seu poder de polícia para que o exercício da liberdade do indivíduo esteja dentro dos limites legais, assim assegurando a sobrevivência da natureza republicana do Estado, também constitucionalmente estabelecida.

É nesse contexto que situo o artigo 142² do CTN, que atribui à Administração Tributária a competência de realizar o lançamento tributário. Também nesse contexto deve ser inserido o artigo 149 do CTN, mormente o seu inciso IV³, o qual determina a imposição de lançamento tributário quando for constatada a falsidade quanto a elemento de declaração obrigatória por parte do contribuinte.

Na espécie, foi comprovado que o contribuinte exerceu determinada atividade econômica que lhe trouxe receitas tributáveis, o que o obriga a declarar ao fisco tais receitas. Todavia, o contribuinte organizou-se de tal maneira que as suas receitas foram declaradas por terceiros, o que configura um falso e autoriza o lançamento tributário. Saliente-se que o fisco não está retirando a liberdade de organização do contribuinte, tanto que a existência da CAO A SERVIÇOS não foi negada. Todavia, o fisco deve atuar sobre as consequências tributárias dessa organização.

² Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

³ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

Portanto, entendo que a atuação do fisco está dentro dos limites legais da Administração Tributária e, assim, afasto a presente reclamação do recorrente.

1.9 ABUSO DE DIREITO – PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

As informações colhidas na auditoria fiscal levaram a fiscalização a concluir que as empresas HYUNDAI CAO A e CAO A SERVIÇOS agiram em conluio para possibilitar a redução indevida da carga tributária de suas atividades. O mecanismo perpetrado para tanto levou a fiscalização a classificá-lo como planejamento tributário abusivo, conforme o seguinte excerto do TVF (fls. 2354):

Essa dissociação entre a aparente e formal prestação de serviços pela CAO A SERVIÇOS (que aparece como correspondente nos contratos, emite as notas fiscais e as contabiliza) e a efetiva prestação dos serviços pela HYUNDAI CAO A (detentora da infraestrutura operacional) indica, de modo inequívoco, o desvio das receitas para a pessoa jurídica CAO A SERVIÇOS, que optou por tributação mais favorável, e sobrecarregou indevidamente os custos e despesas da HYUNDAI CAO A.

Com efeito, a CAO A SERVIÇOS de fato desempenhava a função econômica de ser, para o grupo econômico CAO A, a receptora dos pagamentos decorrentes de receitas de serviços (que ela não prestava); tais receitas deveriam ter sido reconhecidas pela HYUNDAI CAO A, que era a responsável pela Mesa de Operações (infra-estrutura comercial) e se aproveitou, na apuração de seus resultados, dos custos/despesas decorrentes das operações de intermediação na venda de financiamento e de seguros.

Conclui-se que a CAO A SERVIÇOS desempenhava, na estrutura de planejamento negocial do grupo CAO A, o papel de ser uma interposta pessoa, com função emitente de arrecadar recursos financeiros. Tanto que, para mitigar os efeitos fiscais de uma empresa que só auferia receitas sem a contrapartida de despesas/custos, a CAO A SERVIÇOS optou, indevidamente, pela tributação dos resultados dos anos-calendário 2012 e 2013 na forma do lucro arbitrado, que, como se verificou neste relatório, foi-lhe sensivelmente favorável se comparada com a tributação com base no lucro real, a que efetivamente estava obrigada.

Assim, a escrituração de receitas (que não lhe eram próprias) sem os correspondentes custos (que foram arcados e contabilizados pela HYUNDAI CAO A), bem como a tributação pelo lucro arbitrado (a que não estava autorizada) demonstra, inequivocamente, o interesse negocial de forma a caracterizar Planejamento Tributário Abusivo, a confirmar que o real beneficiário das receitas declaradas pela CAO A SERVIÇOS é a pessoa jurídica HYUNDAI CAO A DO BRASIL LTDA. CNPJ 03.518.732/0001-66.

O recorrente, por sua vez, afirma que a organização societária adotada entre as duas referidas empresas não pode ser entendida como abusiva, uma vez que foi realizada dentro da legalidade e para atender a um propósito negocial determinado, conforme o seguinte excerto (fls. 3798):

Segundo esse autor, haverá abuso do direito quando a escolha do negócio jurídico menos oneroso tiver como única intenção a economia tributária.

Porém, conforme já exposto anteriormente, a reorganização societária foi idealizada e implementada em estrita conformidade com a legislação vigente para o alcance dos objetivos empresariais pretendidos pelo Grupo CAO A: segregação de atividades próprias e independentes.

Nota-se, portanto, que a despeito da interpretação do Sr. Agente Fiscal, a reorganização societária (i) possuía, efetivamente, propósito negocial; (ii) foi realizada em estrita conformidade com a legislação societária; e (iii) não foi utilizado um direito diverso daquele para o qual o ordenamento jurídico prevê para a sua existência.

[...]

Portanto, mesmo na visão restritiva de Marco Aurélio Greco, restou comprovada a inexistência de abuso de direito no presente caso, tendo em vista que ficou evidenciado à exaustão seja existência de propósito da peculiar atividade exercida pela CAO A Serviços e seja legalidade da opção para a implementação do objetivo pretendido pelo Grupo CAO A.

Entendo que a CAO A SERVIÇOS foi criada conforme a legislação societária e dentro da liberdade de organização das sociedades empresárias, ou seja, há uma regularidade formal na presente organização societária. Contudo, ao contrário do que afirma o recorrente, a realização das suas atividades não ocorreu conforme os seus propósitos formalmente estabelecidos.

A CAO A SERVIÇOS foi criada com o propósito de prestar serviços de intermediação nos contratos de seguro e financiamento entre os clientes da HYUNDAI CAO A e algumas instituições financeiras, todavia ela não prestou tais serviços, conforme constatado pela fiscalização, pois estes foram prestados pela HYUNDAI CAO A. Em outras palavras, a CAO A SERVIÇOS não atendeu ao propósito negocial que lhe foi formalmente dirigido.

A fiscalização constatou que a única atividade da CAO A SERVIÇOS era a emissão das notas fiscais de serviço relativas aos serviços prestados pela HYUNDAI CAO A, além de realizar a correspondente tributação como sendo atividade sua. Considerando que as despesas relativas a esses serviços eram integradas na apuração do lucro real da HYUNDAI CAO A e que a CAO A SERVIÇOS adotou um regime de tributação simplificado (arbitramento), o resultado foi uma expressiva redução da carga tributária sobre as correspondentes receitas. Com isso, a fiscalização chegou à conclusão de que o propósito real da CAO A SERVIÇOS era a redução indevida da carga tributária da HYUNDAI CAO A.

Entendo que assiste razão à fiscalização. A HYUNDAI CAO A lançou mão de um direito legítimo de organização societária para atingir um propósito ilícito, diverso daquele amparado pela legislação. Esse é um exemplo didático de abuso de direito.

Com isso, afasto a presente reclamação do recorrente.

1.10 MULTA DE OFÍCIO – QUALIFICAÇÃO – FRAUDE E CONLUÍO

As exigências de PIS e COFINS foram acompanhadas da exigência de multa de ofício qualificada, em razão do entendimento de que o contribuinte praticou uma fraude e agiu com dolo, conforme o seguinte excerto (fls. 2361):

No presente caso, a ação dolosa, tipificada por um acordo sub-reptício entre a CAO A SERVIÇOS e a HYUNDAI CAO A, teve por objeto a intenção fraudar o fato gerador, modificando suas características, de modo a "reduzir o montante do imposto devido" (art. 72 da citada lei):

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

Com efeito, ao reconhecer em sua contabilidade receitas que não lhe podiam ser atribuídas, por não ter realizado os serviços que contratualmente se propôs a realizar, a CAO A SERVIÇOS atuou como pessoa jurídica interposta e assumiu, ilegitimamente, a função de "sujeito passivo" de um fato gerador alheio a sua atividade (recebimento de comissões), que, com efeito, inexistia.

Por outro prisma, a HYUNDAI CAO A, ao não se reconhecer como efetivo "sujeito passivo" do fato gerador consubstanciado pelas comissões recebidas em razão de serviços de intermediação de venda que efetivamente realizou, tentou eludir o fisco: se por um lado objetivamente contabilizou custos e despesas incorridas, os quais estão envolvidos na prestação dos serviços de intermediação que de fato prestou, por outro lado omitiu as receitas vinculadas a esses custos e serviços, com o claro propósito de reduzir o lucro contábil dos anos-calendário 2012 e 2013, do que redundou em redução da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS.

A fraude fica tipificada, portanto, pela assunção, na CAO A SERVIÇOS, de receitas que eram a ela estranhas, por serem receitas próprias da HYUNDAI CAO A, a qual, por ter efetivamente prestado os serviços de intermediação, era a real beneficiária das receitas auferidas, as quais deveriam ter sido reconhecidas em sua contabilidade e tributadas, o que incoerreu.

O recorrente, inicialmente, afirma que a fiscalização não fundamentou a qualificação da multa de ofício, pois o trecho em que aponta uma alegada fraude está a fundamentar a adoção da regra mais elástica de contagem da decadência.

Entendo que esse fato não vicia o lançamento tributário. A existência de dolo é fato que autoriza tanto a adoção da regra de decadência contida no artigo 173, I, do CTN, quando a exasperação da multa de ofício. O autor do texto do TVF preferiu expor os seus motivos, pelos quais entendeu pela existência do dolo, no momento de analisar a possível decadência. Isso, no meu entendimento, supre a fundamentação da qualificação da multa de ofício, não sendo necessária a repetição contraproducente do mesmo texto nas duas partes do TVF.

O recorrente também refuta a existência do dolo, uma vez que não teria havido, por parte do contribuinte, qualquer fraude, conforme o seguinte excerto (fls. 3802):

De fato, pela leitura integral do TVF que acompanhou os autos de infração ora combatidos, verifica-se que não ficou comprovado pelo Sr. Agente Fiscal em momento algum o intuito da CAO A Serviços, muito menos da Recorrente em agir em fraude ou conluio (dolo).

O próprio Sr. Agente Fiscal não desconsiderou a existência da CAO A Serviços, mas apenas tentou levantar dúvidas quanto à possibilidade de tal pessoa jurídica efetuar os serviços de intermediação na venda de financiamentos e seguros fornecidos por instituições financeiras, o que também foi corroborado pelas Autoridades Julgadoras.

Conforme detalhadamente exposto, não resta qualquer dúvida que a CAO A Serviços atuou de forma clara e legítima, de forma que não procede qualquer alegação que vise desconsiderar sua capacidade como agente intermediador.

A força laboral foi, efetivamente, exercida pela "mesa de operações", cuja atuação otimiza economicamente o Grupo CAO A e supre a necessidade técnica necessária à atuação da CAO A Serviços para exercer sua atividade-fim; o que não encontra qualquer óbice legal, além de ser plenamente justificável dentro de um grupo econômico.

[...]

Não se tem, em verdade, qualquer ilegalidade na atuação da CAO A Serviços, nem mesmo da Recorrente, dado que o ordenamento jurídico não proíbe a livre organização dos contribuintes, sobretudo ocorre a legítima segregação de atividades dentro de um grupo, como ocorreu no presente caso. Tal divisão somente foi realizada em razão da especificidade da atividade de intermediação de venda de financiamentos e seguros, a fim de se otimizar a atuação do grupo CAO A com um todo.

[...]

Ainda que fosse possível aceitar a acusação fiscal de omissão de receitas, fato é que a exigência da multa qualificada no patamar de 150% não encontra qualquer fundamento legal, posto que o Sr. Agente Fiscal não comprovou a existência de qualquer ato praticado pela Recorrente (e/ou CAO A Serviços) que evidenciasse a existência de dolo, elemento necessário para a qualificação da penalidade.

[...]

Deveras, quem age com intuito de fraude, sonegação ou conluio realiza operações proibidas, não as escritura em seus registros comerciais e fiscais e, quando fiscalizado, não entrega a documentação solicitada, procurando sob todas as formas ocultar essas operações. E mais, adultera documentos, utiliza-se de documentos calçados e paralelos, pessoas inexistentes ou "laranjas" e de documentos falsos e inidôneos.

[...]

Em conclusão: quem age de má fé, quem perpetra fraude, oculta fatos geradores de tributos, quem quer sonegar tributo certamente não é aquele que (i) mantém os registros contábeis e fiscais; (ii) apresenta todas as informações ao Fisco Federal, por meio das declarações e obrigações acessórias; (iii) presta todos os esclarecimentos requeridos pela Fiscalização; e (iii) oferece ao Sr. Agente Fiscal todos os documentos necessários à investigação, como ocorreu no presente infere da mera leitura do TVF, bem como do acórdão recorrido.

Na espécie, fazia parte da atividade econômica do contribuinte, dentre os seus próprios clientes, a captação de clientes para empresas financiadoras e seguradoras, as quais pagavam uma comissão ao contribuinte. Assim, as comissões recebidas nessa atividade de

captação deveriam ser oferecidas à tributação pelo contribuinte. Todavia, isso não ocorreu, o que caracterizou a omissão de receitas.

Ademais, conforme demonstrado pela fiscalização, além de omitir suas receitas, o contribuinte adotou um artifício para ocultar sua omissão, atribuindo a terceiro a receita que era sua própria. Na espécie, o terceiro não exercia a referida atividade de captação de clientes e, na verdade, possuía existência meramente formal, uma vez que era pessoa jurídica criada exclusivamente com a finalidade de dar aparência de legalidade ao ilícito praticado, a omissão.

Ao agir assim, o contribuinte modificou característica essencial da obrigação tributária, qual seja, o elemento pessoal, impedindo a tributação das respectivas receitas pelo seu regime de tributação (lucro real), pois eram tributadas pelo regime da empresa putativa (lucro arbitrado), certamente menos gravoso em razão de o contribuinte transferir ao terceiro apenas as receitas, beneficiando-se da dedução das respectivas despesas.

Com isso, ficou caracterizada a fraude, núcleo do tipo sancionador que norteia a aplicação da qualificação da multa de ofício, nos termos da legislação mencionada e conforme o quadro fático descortinado pela fiscalização.

Assim, entendo que o contribuinte, além de omitir receitas, praticou atos com o objetivo específico de ocultar a sua omissão, os quais exteriorizam e evidenciam o seu dolo, dando ensejo à qualificação da multa de ofício.

1.11 MULTA DE OFÍCIO – VOTO DE QUALIDADE - DÚVIDA

O recorrente propugna pela aplicação do artigo 112⁴ do CTN para afastar a exigência das multas aplicadas, no caso de o julgamento de seu recurso voluntário ser decidido por voto de qualidade no presente colegiado.

Esse dispositivo determina que a dúvida na interpretação de dispositivo normativo que impõe penalidade deve ser resolvida em benefício do acusado.

O recorrente levanta a hipótese de a exigência dos tributos ser decidida neste julgamento pelo voto de qualidade. Em seguida, propugna pela configuração de uma dúvida e a dúvida daria ensejo para à aplicação do referido dispositivo, no sentido de afastar a respectiva sanção.

Entendo que o pedido do recorrente não pode ser atendido, uma vez que parte de uma premissa falsa, a de que uma decisão obtida por voto de qualidade configura uma dúvida na interpretação da legislação.

⁴ Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

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

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

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

A dúvida é um estado possível no caminho racional para se chegar a uma decisão. No âmbito do colegiado, o momento de debates, aberto logo após a leitura do voto do relator, tem a finalidade de acolher e sanar eventuais dúvidas. Todavia, uma vez proferido o voto, ou seja, a decisão, não há que se falar em dúvida.

Sendo o colegiado um órgão plural, sempre há a possibilidade de serem proferidos votos em sentidos opostos. Para o recorrente, a existência de votos em sentidos oposto caracterizaria uma dúvida, o que não é verdade. Para verificar que essa premissa é falsa, basta admitir que ela fosse verdadeira, apenas por hipótese, e prosseguir no raciocínio do recorrente, quando se chegaria facilmente à conclusão de que a imposição de uma sanção somente ocorreria quando não houvesse votos divergentes (quando não houvesse dúvida), ou seja, quando o colegiado decidisse por unanimidade, o que seria um absurdo.

O voto de qualidade está previsto no §9º do artigo 25 do Decreto n.º 70.235/1972, com a redação dada pela Lei n.º 11.941/2009, *verbis*:

§ 9º Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes.

Assim, o voto de qualidade somente ocorre quando há um empate entre os votos dados (4x4), ou seja, ele é um mecanismo de solução de impasse. O recorrente reclama de dúvida apenas quando há decisão por voto de qualidade, mas o seu fundamento não permite distinguir a situação de empate das demais possibilidades em que também poderia se falar em dúvida, segundo a tese do recorrente, por exemplo, quando o resultado da votação for 5x3 ou 6x2 ou 7x1. Note que a única diferença entre essas situações seria o grau da alegada dúvida, mas sempre dentro da mesma natureza, com origem na divergência de votos. Portanto, o que o recorrente chama de dúvida é a divergência em maior grau. Todavia, a lei invocada pelo recorrente não distingue o grau de dúvida a que esta pode ser aplicada, pelo que a tese fica esvaziada de fundamento legal.

Portanto, não há que se falar em existência de dúvida em uma decisão do colegiado, ainda que obtida após a solução de um impasse, não havendo campo para a aplicação do artigo 112 do CTN à espécie.

1.12 VEDAÇÃO AO CONFISCO

O recorrente afirma que a exigência de multa de ofício qualificada caracterizaria confisco, o que seria uma ofensa ao artigo 150, IV, da Constituição Federal.

Verifico que a multa de ofício aplicada tem fundamento legal no artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996, conforme apontado nos autos de infração. Deixar de aplicar a multa de ofício por considera-la confiscatória seria deixar de aplicar o referido dispositivo legal em razão de alegada inconstitucionalidade, o que é defeso às turmas julgadoras do CARF, as quais devem obediência à Súmula CARF n.º 2, *verbis*:

Súmula CARF n.º 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim, a presente reclamação deve ser afastada.

1.13 JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

O recorrente propugna pela ilegalidade da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício exigida.

Essa questão já foi bastante debatida no âmbito do CARF, de forma que já há uma pacificação em torno do entendimento de que devem ser exigidos juros de mora sobre a multa de ofício, nos termos da Súmula CARF n.º 108.

Súmula CARF n.º 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Com isso, afasta-se a alegada ilegalidade.

2 CAO A SERVIÇOS E REPRESENTAÇÃO COMERCIAL LTDA (fls. 3881).

O responsável tributário CAO A SERVIÇOS foi cientificado da decisão de primeira instância em 28/08/2018 (fls. 3729) e seu recurso voluntário foi apresentado em 25/09/2018 (fls. 3879). Assim, o recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, pelo que passo a conhecê-lo.

O recorrente opõe-se à decisão de primeira instância com os argumentos a seguir apresentados e apreciados, na ordem em que foram oferecidos na petição do recurso.

2.1 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - ACÓRDÃO RECORRIDO – MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO - NULIDADE

O recorrente afirma que a fiscalização lhe imputou responsabilidade tributária tão somente com fundamento no artigo 124, I, do CTN. Todavia, a decisão de primeira instância teria fundamentado sua decisão na Nota GT Responsabilidade Tributária n.º 01, de 2010, o que corresponderia a uma inovação no critério jurídico adotado pelo auto de infração. Com isso, requer a declaração de nulidade daquela decisão, conforme o seguinte excerto (fls. 3886):

Inicialmente, deve-se ressaltar que a C. Turma Julgadora, ao julgar a Impugnação apresentada pela Recorrente, inovou indevidamente o critério jurídico adotado pela Autoridade Fiscal, o que deve resultar na declaração de nulidade do acórdão ora recorrido por este E. CARF.

Isto porque, conforme é possível extrair-se do TVF, a Autoridade Fiscal justificou a imputação de responsabilidade solidária à Recorrente com base apenas e tão somente no que dispõe o artigo 124,1, do CTN. Confira-se:

[...]

Ocorre que, de forma totalmente inovadora, a DRJ buscou sustentar com base na Nota GT Responsabilidade Tributária n.º 01, de 17 de dezembro de 2010, a qual traz as conclusões do Grupo de Trabalho constituído pela Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 08 de 2010 - nunca mencionada pela Autoridade Fiscal - que seria possível caracterizar a responsabilidade disposta no artigo 124, I do CTN, já que, supostamente, a Recorrente estaria enquadrada em parte nas duas hipóteses de responsabilidade solidária de empresas integrantes de grupo econômico terminada pela referida Nota GT.

A averiguação da alegada inovação de fundamento jurídico exige a leitura da decisão recorrida, cuja parte de interesse segue transcrita (fls. 3699):

Quanto ao interesse comum, cabe transcrever trecho da Nota GT Responsabilidade Tributária n.º 1, de 17 de dezembro de 2010, que traz as conclusões do Grupo de Trabalho constituído pela Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 8, de 2010, criado com o objetivo de estudar as hipóteses de Responsabilidade Tributária e apresentar propostas de aperfeiçoamento de normas, procedimentos e sistemas relacionados à garantia do crédito tributário, dispondo sobre a correta identificação do sujeito passivo e caracterização da respectiva responsabilidade:

[...]

Vislumbra-se, portanto, duas hipóteses de responsabilização solidária de empresas integrantes de grupo econômico, com fundamento no art. 124, inciso I, do CTN.

A primeira hipótese ocorre quando se verifica um vínculo entre as atividades desempenhadas pelos integrantes do grupo econômico, com uma atuação complementar entre as empresas, tendo apenas a aparência de unidades autônomas. A segunda hipótese ocorre quando são constatadas situações de confusão patrimonial, vinculação gerencial, coincidência de sócios e administradores, ou seja, nos casos em que há abuso da fôrmula entre as empresas integrantes do grupo econômico.

No presente caso se vislumbra em parte as duas hipóteses, pois CAO A SERVIÇOS e a HYUNDAI CAO A pertenciam a um mesmo grupo empresarial; tinham o mesmo sócio administrador. Carlos Alberto de Oliveira Andrade, que também foi responsabilizado solidariamente: a CAO A SERVIÇOS estava constituída e operava formalmente a atividade intermediação de financiamento/seguro, mas quem executava de fato tal serviço era a HYUNDAI CAO A, que dispunha de infra-estrutura operacional e de mão-de-obra. Por este motivo, resta caracterizado o interesse comum no fato gerador que constitui a obrigação solidária, o que justifica a manutenção da responsabilidade tributária solidária atribuída à CAO A SERVIÇOS.

Verifico que a decisão recorrida corroborou a fundamentação legal apontada no auto de infração (artigo 124, I, do CTN) e buscou esclarecer o conteúdo e o alcance dessa norma com a ajuda da referida Nota GT Responsabilidade Tributária n.º 1, de 2010.

Entendo que não houve a alegada inovação na fundamentação da imputação de responsabilidade do recorrente. Essa Nota não possui caráter normativo e não cria novas hipóteses de responsabilidade tributária, servindo apenas como referência para os operadores do Direito que manejam o instituto da responsabilidade tributária, da mesma maneira que faz um texto doutrinário. Certamente, a citação de um texto doutrinário não significa inovação na fundamentação, significa apenas fundamentação. O mesmo ocorre com a presente citação da Nota GT Responsabilidade Tributária nº 1, de 2010.

Com isso, afasto a presente alegação de nulidade.

2.2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – MOTIVAÇÃO - NULIDADE

O recorrente afirma que a infração apontada pela fiscalização não existiria, razão pela qual não existiria a correspondente responsabilidade tributária, o que implicaria, por fim, a necessidade de declarar a nulidade do auto de infração, conforme o seguinte excerto (fls. 3889):

Caso não se entenda pela nulidade do acórdão recorrido no tocante à inovação cometida pela DRJ, o que se admite a título de argumento, ainda assim não merece prosperar a decisão atacada, uma vez que, diferentemente do ali aludido, o Termo de Responsabilidade Tributária padece de vícios de motivação, os quais deverão resultar no reconhecimento de sua nulidade por esse E. Conselho. Veja-se.

A Fiscalização, ao tentar encontrar algum fundamento para atribuir a responsabilidade tributária à Recorrente, acabou por apontar o artigo 124, inciso I, do CTN, ao entender que haveria interesse comum entre a Recorrente e o sujeito passivo principal (Hyundai CAO A).

No entanto, conforme será demonstrado no presente tópico, a pretensa Responsabilidade Tributária em face da Recorrente padece de nulidade insanável. Isso porque a suposta infração inexistente, não houve omissão de receitas - pelo contrário, a Recorrente prestou serviços e tributou todas suas receitas -, muito menos há qualquer interesse comum, o que se revela como latente equívoco cometido pelo Sr. Agente Fiscal ao lavrar o Termo de Responsabilidade Tributária.

Ao contrário do que afirma o recorrente, entendo que a empresa HYUNDAI CAO A praticou uma infração tributária e que os correspondentes créditos tributários foram competentemente constituídos, conforme as exposições realizadas por ocasião da análise do recurso voluntário do contribuinte autuado, realizada anteriormente nesse voto (item 1). Assim há matéria a ser objeto de responsabilização tributária, o que afasta a presente reclamação.

O recorrente ainda afirma que a fiscalização não teria apontado os fatos que a levaram a imputar responsabilidade à empresa CAO A SERVIÇOS, o que implicaria vício de fundamentação e a correspondente nulidade do auto de infração.

Verifico que essa afirmação do recorrente não corresponde à verdade. O TVF contém um trecho dedicado à fundamentação da responsabilidade tributária, em que são apontados os motivos que levaram a fiscalização a imputar responsabilidade ao recorrente, conforme o seguinte excerto (fls. 2365):

A análise dos fatos apurados no curso da ação fiscal constatou o conluio entre essas duas pessoas jurídicas, porquanto essa transposição de receitas próprias da HYUNDAI CAO A para a CAO A SERVIÇOS resultou em:

a) benefício fiscal para a CAO A SERVIÇOS, uma vez que, ainda que essas receitas fossem, por mera hipótese, próprias dela, a CAO A SERVIÇOS optou indevidamente pela apuração fiscal os anos-calendário 2012 e 2013 na forma do lucro arbitrado, do que resultou redução legalmente não justificada da base de cálculo do IRPJ e da CSLL e, pois, dos valores recolhidos desses tributos.

b) benefício fiscal para a HYUNDAI CAO A, que, afrontando nitidamente o princípio contábil da correlação das receitas e custos, reconheceu em sua contabilidade todos os custos e despesas envolvidos nas operações de intermediação de venda de financiamentos e seguros, e não as receitas pertinentes e vinculadas a esses custos. Dessa dissociação entre os custos e despesas, que contabilizou, e as receitas, que omitiu, resultou a indevida redução do lucro real e da base de cálculo da CSLL apurados nos anos-calendário 2012 e 2013.

Portanto, fica também caracterizada a responsabilidade solidária passiva da CAO A SERVIÇOS, a teor do disposto no art. 124 da Lei n. 5.172/66:

[...]

Considerando, por fim, que a CAO A SERVIÇOS E REPRESENTAÇÃO COMERCIAL LTDA, CNPJ 01.132.630/0001-82 participou na prática da ilicitude do planejamento abusivo caracterizado pela omissão de receita apurada na HYUNDAI CAO A,

Evidenciada a prática de infração à lei, na forma de fraude e conluio, nos termos dos artigos 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, decorre, necessariamente, a responsabilização tributária pelos créditos tributários lançados, de forma solidária com o Sujeito Passivo HYUNDAI CAO A DO BRASIL LTDA., dos seguintes os Sujeitos Passivos - Responsáveis:

a) Carlos Alberto de Oliveira Andrade, CPF nº 040.341.394-04, representante legal da HYUNDAI CAO A DO BRASIL LTDA. e da CAO A SERVIÇOS E REPRESENTAÇÃO COMERCIAL LTDA, residente e domiciliado à Rua Suécia, 212 - Jardim Europa - São Paulo - SP - CEP 01.446-000.

b) CAO A SERVIÇOS E REPRESENTAÇÃO COMERCIAL LTDA., CNPJ 01.132.630/0001-82, com endereço na Avenida Pavão, 993 - 1º andar - Moema - São Paulo - SP - CEP 04.516-012.

Diante desses fatos, entendo que a reclamação do recorrente não deve ser acolhida.

2.3 RAZÕES EXPOSTAS NO RECURSO VOLUNTÁRIO DA HYUNDAI CAO A

O recorrente solicita que o recurso voluntário da HYUNDAI CAO A seja considerado parte integrante do seu próprio recurso, de forma que as decisões tomadas a partir daquele recurso também lhe aproveitem.

Entendo que o pedido do recorrente pode ser atendido no presente processo, uma vez que não vislumbro conflito de interesses entre os dois recorrentes, ainda que em tese.

2.4 SUJEIÇÃO PASSIVA – IMPOSSIBILIDADE – NULIDADE

Nesse tópico, o recorrente traz uma série de argumentos tendentes a afastar a caracterização da infração de omissão de receitas apontada pela fiscalização.

Nesse viés, o recorrente afirma que a acusação de omissão de receitas estaria fundada no entendimento de que a HYUNDAI CAO A teria laborado um planejamento tributário abusivo por meio da interposição da empresa ora recorrente. Em seguida, passa a argumentar no sentido de que essa tese seria inválida em razão de: a fiscalização ter reconhecido a legitimidade da CAO A SERVIÇOS; a fiscalização ter reconhecido a regularidade contábil-fiscal da mesma empresa; essas duas empresas serem entidades distintas; não existir vedação legal para a criação de grupos econômicos; a contabilidade da recorrente ter recebido o aval de uma auditoria independente; a recorrente ter contabilizado despesas; ter negociado com terceiros; ter oferecido suas receitas à tributação e ter realizado o recolhimento dos tributos devidos.

Verifico que os argumentos do recorrente são uma reprodução dos argumentos já trazidos no recurso voluntário do contribuinte autuado e já analisados nos itens 1.5, 1.6, 1.7, 1.8 e 1.9 desse voto. Assim, esses argumentos devem receber a mesma decisão já exposta naqueles itens, no sentido de corroborar o entendimento de que o contribuinte HYUNDAI CAO A praticou a infração de omissão de receitas com a participação ativa e direta do recorrente, conforme os fundamentos já expostos nos mesmos itens supracitados.

2.5 INTERESSE COMUM – FUNDAMENTAÇÃO – INCONGRUÊNCIA

O recorrente, nesta quadra, pretende afastar a responsabilidade que lhe foi imputada, por duas vias diferentes. Primeiro, defende a tese de que o artigo 124, I, do CTN, adotado como fundamento legal para a responsabilização em tela, não seria apto a criar uma responsabilidade solidária, vez que teria apenas a finalidade de graduar a responsabilidade de quem já a tem, em razão de participar do mesmo polo na relação tributária, conforme o seguinte excerto (fls. 3912):

O artigo 124, inciso I do CTN, citado pela Autoridade Fiscal para fundamentar a responsabilidade da Recorrente, aborda a solidariedade em função do interesse comum, a qual ocorre quando há uma pluralidade de sujeitos concorrendo na hipótese de incidência, sendo todos qualificados como contribuintes (por possuírem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador):

[...]

Neste sentido, cabe trazer à baila os ensinamentos de Misabel Derzi Abreu ao tratar do artigo em comento, para quem “a solidariedade não é forma de eleição de responsável tributário. (...) A solidariedade não é, assim, forma de inclusão de um

terceiro no polo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo”.

Com efeito, no campo da solidariedade por interesse comum (situação pretendida pela Autoridade Fiscal), os tributos somente podem ser cobrados daqueles que praticarem o fato gerador, ou seja, dos contribuintes propriamente ditos, nos casos de pluralidade no campo da sujeição passiva.

Todavia, para que possa ocorrer a responsabilidade tributária conforme disposto pelo artigo 124, inciso I, do CTN é necessário que os contribuintes pratiquem em conjunto o fato gerador da obrigação tributária. Tal dispositivo legal não se presta a responsabilizar terceiro com base em mero interesse econômico, mas sim trata da solidariedade em razão de interesse jurídico na hipótese descrita como fato gerador da obrigação tributária.

A tese defendida pelo contribuinte, embora pareça razoável em uma primeira passagem, apresenta inconsistências que a tornam insustentável, quando analisadas com mais atenção, conforme a demonstração seguinte.

A primeira inconsistência na tese está no fato de ela transformar a regra legal em uma tautologia, atribuindo responsabilidade a quem já a tem. Isso porque, considerando que o imputado já está no polo passivo da relação tributária, somente por isso, ele já é responsável, *lato sensu*, pela obrigação tributária, na modalidade de contribuinte. Assim, o dispositivo legal que lhe atribui responsabilidade seria inócuo.

A segunda inconsistência está na tentativa de solucionar a primeira, acima apontada, qual seja, para dar uma finalidade à regra que atribuiria responsabilidade para quem já a tem. Nesse mister, a tese afirma que a regra veio apenas para graduar a responsabilidade desse que tem interesse comum. Todavia, não existe graduação de responsabilidade para aqueles que ocupam a mesma posição na relação tributária, todos possuem a mesma obrigação, uma vez que a exigência tributária é única e objetiva, dependendo apenas do fato gerador, não dependendo das pessoas que o praticaram. Assim, a tese traz uma nova tautologia, na medida em que teria a finalidade de apontar o grau da responsabilidade quando só existe um grau a ser apontado.

Em outras palavras, a tese do recorrente transforma a lei em letra morta, sendo fruto de uma interpretação que tem a finalidade de tornar impossível a aplicação da norma manejada.

A única interpretação possível que dá efetividade à regra contida no artigo 124, I, do CTN é a de que este dispositivo cria uma hipótese de responsabilidade dirigida para aqueles que, em princípio, não estão formalmente no polo passivo da relação tributária, por não serem contribuintes, mas possuem elementos materiais suficientes para responder, igualmente, pelo crédito tributário constituído, o chamado interesse comum. Este é o caso clássico dos participantes de um consórcio de empresas com finalidade específica, em que apenas a empresa que pratica o ato gerador da obrigação tributária figura como contribuinte, mas todas as empresas do consórcio respondem pelo crédito tributário.

Ademais, verifico que a tese do recorrente não é adotada na jurisprudência deste tribunal administrativo, inclusive deste colegiado, que vem reconhecendo a imputação de responsabilidade por meio deste artigo, por exemplo, o recente Acórdão nº 1201-003.018, de

16/07/2019, por meio do qual o colegiado, por unanimidade, corroborou a responsabilidade imputada, adotando a seguinte ementa:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 124, I, DO CTN.

A pulverização artificial do faturamento do contribuinte em muitas empresas que não possuíam personalidade de fato, servindo apenas como meio para reduzir o ônus tributário, dá ensejo à responsabilização tributária de todas as pessoas jurídicas que participaram do artifício, nos termos do artigo 124, I do CTN.

Com isso, afasto a tese supracitada.

Em segundo lugar, o recorrente afirma que a fiscalização não logrou demonstrar o interesse comum que fundamentou a imputação de responsabilidade. Adicionalmente, afirma que o fato de a fiscalização ter atribuído as receitas auferidas à empresa HYUNDAI CAO A torna impossível que a recorrente seja parte no polo passivo da relação tributária, conforme o seguinte excerto (fls. 3916):

Contudo, constata-se que no presente caso não se logrou êxito em demonstrar o malfadado "interesse comum" da Recorrente na situação debatida, tampouco os "benefícios tributários" supostamente obtidos, pior a Autoridade Fiscal, corroborada pela DRJ, não foi capaz sequer de traçar um consectário lógico para caracteriza responsabilidade da Recorrente, razão pela qual a imputação de solidariedade não deve prosperar - porquanto simplesmente inexistente no cenário em questão a presença do hipotético "interesse comum".

Com efeito, a premissa (equivocada) adotada pelo Sr. Agente Fiscal seria a de que a Recorrente não poderia ter auferido as receitas relativas à prestação de serviço de intermediação com as instituições financeiras e com as operadoras de seguro, uma vez que não teria realizado a efetiva prestação desses serviços, concluindo que a renda teria sido auferida pela Hyundai CAO A (sujeito passivo principal). Confira-se:

[...]

Ora, pela tese da própria Fiscalização e consignada no acórdão recorrido, a real prestadora dos serviços teria sido a Hyundai CAO A e não a Recorrente, de modo que, caso se admita esta (equivocada) tese, é impossível não se concluir que a Recorrente não poderia ter auferido qualquer renda, não podendo portanto, figurar no polo passivo da obrigação tributária sob a alegação de suposto interesse comum.

Ocorre que de forma, totalmente contraditória para imputar a responsabilidade solidária, a Fiscalização valeu-se do que determina e dispõe o artigo 124, inciso I do CTN.

Ou seja, tendo em vista que no mérito tanto a acusação fiscal, quanto a própria DRJ, partem da premissa (errônea) de que a Recorrente não teria praticado o fato gerador tributário (acréscimo patrimonial), já que, supostamente, não teria estrutura para tal, jamais poderiam imputar-lhe a responsabilidade solidária com base no art. 124, I, do CTN, já que estariam admitindo, controvertidamente, a possibilidade de a Recorrente figurar no polo passivo da obrigação tributária juntamente com a Hyundai CAO A (sujeito passivo principal).

Entendo que não há a alegada contradição no fato de o recorrente ser imputado como responsável tributário por obrigação tributária que acredita ter liquidado de forma

espontânea. O fato é que o recorrente não liquidou essa obrigação tributária. É certo que as mesmas receitas oferecidas à tributação pelo recorrente são o objeto dos presentes lançamentos tributários. Isso aconteceu porque as supracitadas receitas não são do recorrente e foram tributadas por ele em um contexto de fraude. Todavia, o fato de a fiscalização ter exigido os respectivos tributos de quem de direito e conforme o regime de tributação adequado (lucro real) não impede que o recorrente seja responsabilizado por esses tributos, não em razão da fraude, mas em razão de possuir interesse comum com o verdadeiro titular das receitas, conforme segue exposto.

A fiscalização apontou de forma clara que o fundamento fático para a imputação de responsabilidade é a circunstância pela qual a parte do faturamento da empresa autuada relativa ao serviço de intermediação de seguros e financiamentos foi artificialmente transferida para o recorrente, o qual não possuía personalidade de fato, servindo apenas como meio para reduzir o ônus tributário da verdadeira prestadora de serviços.

Na espécie, verifica-se que não há limites formais na relação entre a HYUNDAI CAO A e a CAO A SERVIÇOS, uma vez que não há contratos que definam direitos e obrigações recíprocos, mesmo quando há uma clara continência da atividade para a qual a CAO A SERVIÇOS teria sido criada e a atividade da HYUNDAI CAO A.

Também não há clareza nos limites materiais entre essas duas empresas, uma vez que a única atividade declarada pela CAO A SERVIÇOS foi executada pela HYUNDAI CAO A, por empregados desta, com o custeio desta e tendo como objeto um desdobramento da atividade ordinária desta. Também ficou demonstrado que a CAO A SERVIÇOS não possuía a estrutura minimamente necessária para a realização dos serviços em tela.

Quando os fatos são tomados em conjunto, o cenário que exsurge dos autos não deixa dúvida de que a fragmentação da atividade entre empresas aparentemente autônomas, mas materialmente imbricadas entre si, tinha a finalidade de iludir a tributação das referidas receitas.

Portanto, a alegação de falta de requisito fático propugnada pelo recorrente não se sustenta diante do conjunto probatório trazido ao processo pela fiscalização, pelo que a imputação de responsabilidade deve ser mantida.

2.6 MULTA DE OFÍCIO – QUALIFICAÇÃO – FRAUDE E CONLUÍO

O recorrente combate a qualificação da multa de ofício exigida nos autos de infração de PIS e COFINS reproduzindo argumentos já apresentados no recurso voluntário do contribuinte e já devidamente analisados no presente voto, mormente nos itens 1.10 e 1.12 acima.

Assim, esses argumentos devem receber a mesma decisão já exposta naqueles itens, no sentido de corroborar o entendimento de que o contribuinte HYUNDAI CAO A praticou a infração de omissão de receitas com dolo, conforme os fundamentos já expostos nos mesmos itens supracitados, pelo que deve ser mantida a qualificação da multa de ofício.

2.7 MULTA DE OFÍCIO – VOTO DE QUALIDADE - DÚVIDA

O recorrente propugna pela aplicação do artigo 112 do CTN para afastar a exigência das multas aplicadas, no caso de o julgamento de seu recurso voluntário ser decidido por voto de qualidade no presente colegiado.

Verifico que o recorrente reproduz argumentos já apresentados no recurso voluntário do contribuinte e já devidamente analisados no presente voto, no item 1.11 acima.

Assim, esses argumentos devem receber a mesma decisão já exposta naquele item, no sentido de indeferir o pedido do recorrente.

2.8 PESSOALIDADE DA PENA

O recorrente propugna pela impossibilidade de se imputar ao recorrente a responsabilidade tributária sobre as sanções aplicadas na modalidade qualificada, com fundamento no artigo 5º, XLV, da Constituição Federal, o qual vedaria a possibilidade de uma pena passar da pessoa do condenado.

A multa de ofício faz parte do crédito tributário constituído e o artigo 124, I, do CTN determina a responsabilidade solidária quanto ao crédito tributário, sem qualquer segregação entre tributo e multa. Portanto, restringir a responsabilidade tributária ao valor do tributo seria deixar de aplicar o referido dispositivo legal em razão de alegada inconstitucionalidade, o que é defeso às turmas julgadoras do CARF, as quais devem obediência à Súmula CARF nº 2, *verbis*:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Ademais, na espécie, em que foi verificado um conluio entre a empresa autuada e a empresa responsabilizada, entendo que as duas empresas são coparticipes na infração e são corréus no processo, o que implica dizer que o responsável tributário é igualmente condenado. Isso afasta a ideia aventada de uma pena extrapolando a pessoa do condenado.

Saliente-se que a jurisprudência do CARF admite, de forma pacífica, que a sanção atinja o responsável por sucessão, o qual sequer teve participação nos atos infracionais, nos termos da Súmula CARF nº 113, *verbis*:

Súmula CARF nº 113

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório.

Com isso, aplicando a inteligência dessa súmula, entendo ser razoável que a sanção também seja alcançada pela responsabilidade tributária quando contribuinte e responsável agiram em conluio.

Assim, a presente reclamação deve ser afastada.

3 CARLOS ALBERTO DE OLIVEIRA ANDRADE (fls. 3996).

O responsável tributário CARLOS ALBERTO DE OLIVEIRA ANDRADE foi cientificado da decisão de primeira instância em 28/08/2018 (fls. 3730) e seu recurso voluntário foi apresentado em 25/09/2018 (fls. 3996). Assim, o recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, pelo que passo a conhecê-lo.

O recorrente opõe-se à decisão de primeira instância com os argumentos a seguir apresentados e apreciados, na ordem em que foram oferecidos na petição do recurso.

3.1 DECISÃO RECORRIDA – OMISSÃO - NULIDADE

O recorrente afirma que a decisão de primeira instância, ora recorrida, deixou de analisar vários argumentos por ele trazidos em sua impugnação, tolhendo seu direito de defesa, o que seria motivo suficiente para a anulação daquela decisão, conforme o seguinte excerto (fls. 3886):

Preliminarmente, deve-se ressaltar que a Turma Julgadora, ao julgar a Impugnação do Recorrente, furtou-se de analisar todos os argumentos lá apresentados, em claro e evidente cerceamento do direito de defesa, que deverá ensejar a nulidade da decisão recorrida.

Isto porque, o Recorrente trouxe à baila diversos argumentos pertinentes a impossibilidade de imputação da responsabilidade solidária prevista no artigo 135, III, do CTN, conforme seguem: (i) III.3.1 - Falta de Comprovação de Intuito Doloso - Impossibilidade de Aplicação do Artigo 135, Inciso III, do CTN", (ii) III.3.2 - Da Não Ocorrência de Atos Praticados com Excesso de Poderes ou Infração de Lei, Contrato Social ou Estatutos, (iii) III.4 - Inexistência de Sonegação, Fraude ou Conluio - Impossibilidade de Aplicação da Multa Agravada.

Por questão de clareza, destaco o seguinte trecho do acórdão recorrido:

Com efeito, a pessoa jurídica é uma ficção da lei, não sendo capaz, portanto, de implementar suas ações por si própria, mas sim por meio da atuação dos seus diretores, gerentes e representantes ou dos seus mandatários, prepostos e empregados, que demonstram capacidade de expressar vontade, elemento subjetivo necessário para caracterizar o ato ilícito, do qual resulta a responsabilidade. Assim, não há que se apontar um ato específico do administrador, de fonia personalíssima, para que o responsabilize solidariamente pelo crédito tributário em razão de fraude e conluio implementados pelas empresas por ele administradas.

Conforme já analisado, restou demonstrado que a real prestadora do serviço de intermediação de financiamento/seguro era a HYUNDAI CAO A, e que houve "planejamento tributário abusivo" com vistas a deslocar a tributação das receitas advindas desta atividade para CAO A SERVIÇOS, optante pelo lucro presumido/arbitrado, enquanto que a HYUNDAI CAO A, obrigada ao lucro real, deduzia parcela significativa das despesas vinculadas a tal atividade, demonstrando o intuito doloso das duas empresas em alterar o sujeito passivo da obrigação tributária, de modo a reduzir o montante do imposto devido, o que configura fraude, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964. E mais, por se tratar de ajuste doloso entre duas pessoas jurídicas visando tal efeito, resta configurado conluio, nos termos do art. 73 deste mesmo diploma legal.

Tais fatos justificam a manutenção da responsabilização do sócio administrador destas duas empresas, pois evidenciam a prática de infração à lei.

Verifico que o acórdão recorrido analisou a questão do dolo, também levantada no recurso voluntário da empresa autuada, chegando à conclusão de que este existia no presente caso, de forma que o referido argumento veiculado no item III.3.1 da impugnação do recorrente foi superado, não consistindo uma omissão o fato de o relator do voto questionado ter deixado de repetir os mesmos argumentos, limitando-se a lhes fazer uma referência, conforme aqui reclamado.

A decisão recorrida afirma expressamente que “não há que se apontar um ato específico do administrador, de fonia personalíssima, para que o responsabilize solidariamente pelo credito tributário em razão de fraude e conluio implementados pelas empresas por ele administradas”. Entendo que isso contempla os argumentos trazidos no item III.3.2 da impugnação do recorrente, não havendo a omissão reclamada pelo recorrente.

Verifico também que o acórdão recorrido analisou a questão da existência de fraude e conluio, também levantada no recurso voluntário da empresa autuada, chegando à conclusão de que estes existiam no presente caso, de forma que o referido argumento veiculado no item III.4 da impugnação do recorrente foi superado, não consistindo uma omissão o fato de o relator do voto questionado ter deixado de repetir os mesmos argumentos, conforme aqui reclamado.

Diante de tais constatações, entendo que as reclamações de omissão do acórdão recorrido são desprovidas de fundamento fático, pelo que afastado a alegada nulidade.

3.2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – MOTIVAÇÃO - NULIDADE

O recorrente afirma que a fiscalização não teria apontado os fatos que a levaram a imputar responsabilidade ao administrador da empresa autuada, o que implicaria vício de fundamentação e a correspondente nulidade do auto de infração.

Verifico que essa afirmação do recorrente não corresponde à verdade. O TVF contém um trecho dedicado à fundamentação da responsabilidade tributária, em que são apontados os motivos que levaram a fiscalização a imputar responsabilidade ao recorrente, conforme o seguinte excerto (fls. 2364):

Nos termos do artigo 135, III do CTN, o crédito tributário apenas poderá ser exigido dos sócios com poderes de gerência e demais administradores se estes tiverem praticado atos com excesso de poderes, infrações à lei, contrato social ou estatutos.

O interesse comum é um fator que decorre da conduta lícita de ser co-partícipe da realização do fato gerador tributário. No caso da eventual conduta ilícita do sócio administrador, não há realização conjunta do fato gerador entre sócio e sociedade, o que ocorre é a prática do ato ilícito gerar a responsabilidade tributária, e desse fato decorre a responsabilidade solidária prevista no artigo 135, inciso III.

É aplicável ao caso o artigo 135, III, do CTN em face do administrador da fiscalizada ser responsável por atos praticados com infração de lei, pois fica patente que as receitas de prestação de serviços na intermediação de venda de financiamentos e seguros de veículos, que deveriam ter sido reconhecidas (emissão de notas fiscais), contabilizadas e tributadas pela HYUNDAI CAO A, foram indevidamente reconhecidas, contabilizadas e tributadas pela CAO A SERVIÇOS, que era carente de qualquer estrutura operacional para prestar os serviços avençados em contratos com os tomadores desses serviços.

[...]

A análise dos fatos apurados no curso da ação fiscal constatou o conluio entre essas duas pessoas jurídicas, porquanto essa transposição de receitas próprias da HYUNDAI CAO A para a CAO A SERVIÇOS resultou em:

a) benefício fiscal para a CAO A SERVIÇOS, uma vez que, ainda que essas receitas fossem, por mera hipótese, próprias dela, a CAO A SERVIÇOS optou indevidamente pela apuração fiscal os anos-calendário 2012 e 2013 na forma do lucro arbitrado, do que resultou redução legalmente não justificada da base de cálculo do IRPJ e da CSLL e, pois, dos valores recolhidos desses tributos.

b) benefício fiscal para a HYUNDAI CAO A, que, afrontando nitidamente o princípio contábil da correlação das receitas e custos, reconheceu em sua contabilidade todos os custos e despesas envolvidos nas operações de intermediação de venda de financiamentos e seguros, e não as receitas pertinentes e vinculadas a esses custos. Dessa dissociação entre os custos e despesas, que contabilizou, e as receitas, que omitiu, resultou a indevida redução do lucro real e da base de cálculo da CSLL apurados nos anos-calendário 2012 e 2013.

[...]

Evidenciada a prática de infração à lei, na forma de fraude e conluio, nos termos dos artigos 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, decorre, necessariamente, a responsabilização tributária pelos créditos tributários lançados, de forma solidária com o Sujeito Passivo HYUNDAI CAO A DO BRASIL LTDA., dos seguintes os Sujeitos Passivos - Responsáveis:

a) Carlos Alberto de Oliveira Andrade, CPF nº 040.341.394-04, representante legal da HYUNDAI CAO A DO BRASIL LTDA. e da CAO A SERVIÇOS E REPRESENTAÇÃO COMERCIAL LTDA, residente e domiciliado à Rua Suécia, 212 - Jardim Europa - São Paulo - SP - CEP 01.446-000.

b) CAO A SERVIÇOS E REPRESENTAÇÃO COMERCIAL LTDA., CNPJ 01.132.630/0001-82, com endereço na Avenida Pavão, 993 - 1o andar - Moema - São Paulo - SP - CEP 04.516-012.

Saliente-se que a fiscalização aponta fatos, na medida em que configura o conluio, pois este é exatamente um acordo materializado em fatos. Em outras palavras, ao apontar os fatos que levam à conclusão da existência do conluio e ao levar o conluio como fundamento da responsabilização, os mesmos fatos também são fundamento para a responsabilização.

Diante do exposto, entendo que a reclamação do recorrente não deve ser acolhida.

3.3 SUJEIÇÃO PASSIVA – ARTIGO 135, III – SOLIDARIEDADE - IMPOSSIBILIDADE – NULIDADE.

Nesse tópico, o recorrente traz argumentos tendentes a afastar a solidariedade entre a empresa autuada e o administrador responsabilizado. Em síntese, afirma que o artigo 135 possibilita uma responsabilização de caráter pessoal. Entende que essa medida visa a proteger a pessoa jurídica contra a malversação das pessoas físicas a ela relacionadas. Com isso, propugna pelo afastamento da responsabilidade da pessoa jurídica, contribuinte, quando a fiscalização lança mão desse tipo de responsabilização, conforme o seguinte excerto (fls. 4008):

A redação do caput do artigo 135 do CTN é cristalina ao estabelecer que a responsabilidade das pessoas indicadas nos seus incisos é pessoal:

[...]

Isso significa que a finalidade do dispositivo legal em estudo é a proteção da pessoa jurídica em face de atos praticados com excesso de poderes por indivíduos a ela ligados, uma vez que eles serão obrigados a adimplir, com o seu próprio patrimônio, os créditos tributários decorrentes de atos praticados em desacordo com seus poderes de representação.

Por conseguinte, em respeito a finalidade teleológica da norma veiculada no mencionado artigo 135 do CTN, não se pode admitir o paradoxo de se tributar, concomitantemente, os eventuais responsáveis pessoais e a pessoa jurídica a eles relacionada. Nesse sentido, confira-se a jurisprudência deste E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

Entendo que o recorrente parte de uma premissa errada. Apesar de os agentes econômicos serem dignos de proteção do Estado, o Código Tributário Nacional, como elemento estruturante de toda a legislação tributária, tem como finalidade proteger o crédito tributário e o presente dispositivo tem a finalidade de garantir a realização do crédito tributário. Assim, não há incoerência na imputação de responsabilidade solidária para quem tem responsabilidade de natureza pessoal frente ao crédito tributário.

Tal entendimento é pacífico neste tribunal administrativo, nos termos da Súmula CARF nº 130, *verbis*:

Súmula CARF nº 130

A atribuição de responsabilidade a terceiros com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN não exclui a pessoa jurídica do polo passivo da obrigação tributária.

Com isso, entendo que a reclamação do recorrente deve ser afastada.

3.4 RAZÕES EXPOSTAS NO RECURSO VOLUNTÁRIO DA HYUNDAI CAO A

O recorrente solicita que o recurso voluntário da HYUNDAI CAO A seja considerado parte integrante do seu próprio recurso, de forma que as decisões tomadas a partir daquele recurso também lhe aproveitem.

Entendo que o pedido do recorrente pode ser atendido no presente processo, uma vez que não vislumbro conflito de interesses entre os dois recorrentes, ainda que em tese.

3.5 DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA - IMPOSSIBILIDADE

O recorrente afirma que a fiscalização aplicou, de forma indireta, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, na medida em que está exigindo do administrador do contribuinte, pessoa física distinta, uma obrigação que seria da pessoa jurídica, conforme o seguinte excerto (fls. 4016):

Ainda que se entenda que o Recorrente poderia ser responsabilizado por atos praticados pela Hyundai CAO A e pela CAO A Serviços, o que se alega apenas a título argumentativo, fato é que a Fiscalização pretendeu, ainda que indiretamente, aplicar a teoria da desconsideração da personalidade jurídica.

[...]

Nesse diapasão, veja-se que a DRJ recaiu no mesmo equívoco do Sr. Agente Fiscal de imputar ao Recorrente as supostas infrações à lei da pessoa jurídica, pelo simples fato deste ser seu administrador, o que resulta em uma desconsideração da personalidade jurídica da Hyundai CAO A, cujas condutas acabam por se atribuídas ao Recorrente.

Ocorre que, tal entendimento está completamente equivocado, sendo inaplicável a desconsideração da personalidade jurídica, com a conseqüente confusão entre os patrimônios da pessoa física e da pessoa jurídica. O patrimônio da empresa é dissociado e não pode ser confundido com o patrimônio dos seus sócios e administradores.

Verifico que a exigência imposta ao administrador das empresas em tela se deu pela aplicação direta do artigo 135, III, do CTN, uma vez que este era administrador das duas empresas que, em conluio, participaram de uma infração tributária em que ficou configurada a fraude, conforme já foi exaustivamente exposto.

Diante desse quadro, causa espécie o presente argumento do recorrente, em que este pretende fazer crer que a referida responsabilização se deu por uma transversa aplicação de uma tese que defende a possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica. A alegação do recorrente é tão desconexa dos fatos registrados no presente processo que não há outra maneira de refutá-la a não ser fazer tal constatação: a alegação do recorrente não possui correlação com as provas dos autos.

Diante do exposto, afasto a presente reclamação.

3.6 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ART. 135 DO CTN – INFRAÇÃO À LEI – DOLO.

O recorrente defende a tese de que o artigo 135, III, do CTN somente pode ser aplicado para imputar responsabilidade ao administrador da empresa autuada quando for demonstrado que o administrador praticou atos ilegais, de forma dolosa, na gestão da empresa. Afirma que, na espécie, a fiscalização não apontou os atos que teriam sido praticados pelo recorrente que pudessem ser classificados como ilegais e dolosos, conforme o seguinte excerto (fls. 4020):

Conforme delineado anteriormente, ainda que se entenda que a responsabilidade atribuída ao Recorrente com base no artigo 135 do CTN, esteja devidamente motivada, o que se alega a título argumentativo, é certo que, em nenhum momento a Fiscalização demonstrou no Termo de Responsabilidade Tributária ou mesmo no Termo de Verificação Fiscal os tais atos praticados com dolo, de forma personalíssima, pelo Recorrente, elemento indispensável para a aplicação da responsabilidade tributária prevista no artigo 135 do CTN.

[...]

Em outras palavras, o único fundamento trazido pela Turma Julgadora a quo para entender pela manutenção da responsabilidade tributária foi o fato de o Recorrente ser o administrador da Hyundai CAO A e da CAO A Serviços, em linha com o quanto já equivocadamente alegado pela Fiscalização.

Contudo, referido posicionamento não merece qualquer provimento, na medida em que em nenhum momento a Delegacia de Julgamento e a Fiscalização demonstraram quais atos personalíssimos foram praticados com dolo pelo Recorrente, elemento indispensável para a aplicação da responsabilidade solidária prevista no artigo 135 do CTN.

Exige-se, portanto, a identificação de atos que tenham sido realizados pessoalmente pelo administrador, bem como a comprovação do intuito doloso, o que não ocorreu no caso concreto como está sendo demonstrado.

[...]

Pontue-se, mais uma vez, que no TVF não há uma linha sequer demonstrando e comprovando quais seriam os atos praticados pelo Recorrente com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, se limitando a Autoridade Fiscal a atribuir referida responsabilidade tributária transcrevendo o artigo 135, III, do CTN, o que evidencia ainda mais a ausência de fundamentação.

No entanto, como visto, ao autuar solidariamente o Recorrente, a Fiscalização esquivou-se de identificar e comprovar quais teriam sido os atos praticados por este com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, limitando-se a atribuir referida responsabilidade tributária mencionando apenas o artigo 135 do CTN.

[...]

Ad Argumentandum, ainda que tivesse ocorrido eventual infração à lei no presente caso pela pessoa jurídica e seja considerado como devido o crédito tributário lançado no presente processo, fato é que a imputação de responsabilidade tributária poderia ter ocorrido apenas mediante a individualização de condutas praticadas pelo Recorrente e, por consectário lógico, a comprovação da existência de dolo nestas, o que, como já exaustivamente comprovado, não foi feito pela Fiscalização.

Conforme já foi mencionado anteriormente, a fiscalização apontou os fatos que a levaram ao entendimento de que a HYUNDAI CAO A é a verdadeira titular das receitas obtidas na intermediação das contratações de seguros e financiamentos por parte de seus clientes e apontou os fatos que a levaram ao entendimento de que a CAO A SERVIÇOS é uma empresa interposta pela HYUNDAI CAO A para possibilitar que as suas receitas, acima referidas, fossem tributadas de forma menos gravosa. Assim, a fiscalização apontou os fatos que a levaram ao entendimento de que houve um conluio entre as duas empresas administradas pelo recorrente com a finalidade de ocultar uma omissão de receitas por meio de um artifício fraudulento.

Saliente-se que a fraude em tela não é caracterizada por um único ato, ou alguns atos, mas por todo um contexto que vai desde os atos formais de criação da empresa interposta, as decisões estratégicas de inserção da empresa interposta nas atividades da real contribuinte e todos os atos de gerência e execução do mecanismo de omissão e sua ocultação. Em todos eles, o recorrente participou como administrador (fls. 3591 e fls. 3623), inclusive figurando nos respectivos contratos sociais.

Embora a qualidade de sócio não seja, por si só, suficiente para atrair a responsabilidade tributária sobre as infrações da empresa, a qualidade de administrador já aproxima mais essa responsabilidade, uma vez que é atribuição do administrador decidir pela empresa e determinar seus procedimentos. Essa proximidade se torna uma inclusão quando o administrador da empresa autuada também administra uma empresa interposta, cuja única finalidade é perpetrar a fraude que oculta a infração tributária.

Assim, entendo que a fiscalização, ao apontar os fatos que caracterizam a fraude e o conluio, apontou todos os fatos necessários para fundamentar a responsabilização do administrador de ambas as empresas envolvidas.

Esse colegiado adotou o mesmo entendimento no recente Acórdão nº 1201-003.018, de 16/07/2019, por meio do qual, por unanimidade, corroborou a responsabilidade imputada, adotando a seguinte ementa:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 135, III, DO CTN.

A pulverização artificial do faturamento do contribuinte em muitas empresas que não possuíam personalidade de fato, servindo apenas como meio para reduzir o ônus tributário, dá ensejo à responsabilização tributária de seus sócios administradores, nos termos do artigo 135, III, do CTN.

Com isso, afasto a presente alegação.

3.7 MULTA DE OFÍCIO – QUALIFICAÇÃO – FRAUDE E CONLUÍO

O recorrente combate a qualificação da multa de ofício exigida nos autos de infração de PIS e COFINS reproduzindo argumentos já apresentados no recurso voluntário do contribuinte e já devidamente analisados no presente acórdão, mormente nos itens 1.10 e 1.12 acima.

Assim, esses argumentos devem receber a mesma decisão já exposta naqueles itens, no sentido de corroborar o entendimento de que o contribuinte HYUNDAI CAO praticou a infração de omissão de receitas com dolo, conforme os fundamentos já expostos nos mesmos itens supracitados, pelo que deve ser mantida a qualificação da multa de ofício.

3.8 MULTA DE OFÍCIO – VOTO DE QUALIDADE - DÚVIDA

O recorrente propugna pela aplicação do artigo 112 do CTN para afastar a exigência das multas aplicadas, no caso de o julgamento de seu recurso voluntário ser decidido por voto de qualidade no presente colegiado.

Verifico que o recorrente reproduz argumentos já apresentados no recurso voluntário do contribuinte e já devidamente analisados no presente acórdão, no item 1.11 acima.

Assim, esses argumentos devem receber a mesma decisão já exposta naquele item, no sentido de indeferir o pedido do recorrente.

3.9 PESSOALIDADE DA PENA

O recorrente propugna pela impossibilidade de se imputar ao recorrente a responsabilidade tributária sobre as sanções aplicadas na modalidade qualificada, com fundamento no artigo 5º, XLV, da Constituição Federal, o qual vedaria a possibilidade de uma pena passar da pessoa do condenado.

A multa de ofício faz parte do crédito tributário constituído e o artigo 124, I, do CTN determina a responsabilidade solidária quanto ao crédito tributário, sem qualquer segregação entre tributo e multa. Portanto, restringir a responsabilidade tributária ao valor do tributo seria deixar de aplicar o referido dispositivo legal em razão de alegada inconstitucionalidade, o que é defeso às turmas julgadoras do CARF, as quais devem obediência à Súmula CARF nº 2, verbis:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Ademais, na espécie, em que foi verificado um conluio entre duas empresas administradas pelo recorrente, entendo que as duas empresas e o seu administrador comum são coparticipes na infração e são corréus no processo, o que implica dizer que o responsável tributário é igualmente condenado. Isso afasta a ideia aventada de uma pena extrapolando a pessoa do condenado.

Saliente-se que a jurisprudência do CARF admite, de forma pacífica, que a sanção atinja o responsável por sucessão, o qual sequer teve participação nos atos infracionais, nos termos da Súmula CARF n.º 113, *verbis*:

Súmula CARF n.º 113

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório.

Com isso, aplicando a inteligência dessa súmula, entendo ser razoável que a sanção também seja alcançada pela responsabilidade tributária quando esta se dá em razão da condução ilegal e dolosa do administrador da empresa autuada.

Assim, a presente reclamação deve ser afastada.

4 CONCLUSÃO

Diante das razões acima expostas, voto por:

1. dar parcial provimento ao recurso voluntário do contribuinte HYUNDAI CAO DO BRASIL LTDA, exclusivamente para reconhecer o seu direito de crédito perante a Administração Tributária em relação aos pagamentos de IRPJ e CSLL recolhidos pela empresa CAO SERVIÇOS E REPRESENTAÇÃO COMERCIAL LTDA, nos termos do item 1.3.1 deste voto;
2. negar provimento aos demais recursos voluntários.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque