



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.721232/2017-80
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-003.293 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de novembro de 2019
Recorrente HYUNDAI CAO A DO BRASIL LTDA
CAOA SERVICOS E REPRESENTACAO COMERCIAL LTDA.
CARLOS ALBERTO DE OLIVEIRA ANDRADE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2012

PAGAMENTO SEM CAUSA. BENEFICIÁRIO E CAUSA COMPROVADOS.

Comprovados os beneficiários e a causa do pagamento, deve ser afastada a exigência prevista no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, em dar provimento ao recurso voluntário. Acompanharam pelas conclusões (dando provimento) os conselheiros Allan Marcel Warwar Teixeira e Efigênio de Freitas Junior. Vencidos os conselheiros Neudson Cavalcante Albuquerque e Lizandro Rodrigues de Sousa, que negavam provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Barbara Melo Carneiro.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Relator

(documento assinado digitalmente)

Barbara Melo Carneiro – Redatora Designada

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 DO BRASIL LTDA, pessoa jurídica já qualificada nestes autos, inconformada com a decisão proferida no Acórdão nº 15-45.011 (fls. 2925), pela DRJ Salvador, interpôs recurso voluntário (fls. 2999) dirigido a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, objetivando a reforma daquela decisão.

Da mesma forma, apresentaram recursos voluntários os responsáveis tributários: CAO SERVIÇOS E REPRESENTAÇÃO COMERCIAL LTDA (fls. 3129) e CARLOS ALBERTO DE OLIVEIRA ANDRADE (fls. 3229).

O processo trata de lançamento tributário para exigir IRRF sobre quatro pagamentos realizados em 01/03/2012 e 03/04/2012, bem como juros de mora e multa de ofício qualificada (150%), totalizando R\$ 58.351.084,55 (fls. 2295).

Conforme apontado no termo de verificação fiscal (TVF) de fls. 2302, a auditoria fiscal em análise foi realizada em conjunto com outra auditoria fiscal, realizada para a empresa CAO SERVIÇOS E REPRESENTAÇÃO COMERCIAL LTDA, aqui denominada CAO SERVIÇOS. Naquela auditoria, a fiscalização concluiu que esta empresa não possuía estrutura que possibilitasse a prestação dos serviços declarados como seus (a intermediação de financiamentos e seguros), que a real prestadora dos serviços era a empresa HYUNDAI CAO DO BRASIL LTDA, aqui denominada HYUNDAI CAO, e que a CAO SERVIÇOS foi interposta para que as correspondentes receitas fossem oferecidas à tributação em regime menos oneroso, lucro presumido/arbitrado, conforme o seguinte excerto (fls. 2305):

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

3.1. A CAO 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 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.

3.3. A CAO SERVIÇOS era designada, nos contratos, como correspondente substabelecido pelas empresas do grupo CAO, 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 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, e não com a CAO SERVIÇOS.

3.5. A CAO 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, e não por qualquer atividade própria e individualizada da CAO 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 junto 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.

Em consequência, foram realizados lançamentos tributários para exigir IRPJ, CSLL, PIS e COFINS da HYUNDAI CAO A, correspondentes às receitas declaradas indevidamente pela CAO A SERVIÇOS. Esses lançamentos foram formalizados no processo administrativo fiscal nº 19515.721231/2017-35, o qual está sendo julgado em conjunto com o presente processo, em razão da conexão material entre eles.

Ademais, a fiscalização constatou que a empresa CAO A SERVIÇOS realizou pagamentos escriturados a título de distribuição antecipada de lucros à “CAOA Family”, embora as transferências bancárias tenham sido feitas em favor de outra empresa. Ao ser intimada para comprovar a causa das transferências, a CAO A SERVIÇOS apresentou contratos de mútuo, os quais foram desacreditados pela fiscalização, levando à conclusão de que os pagamentos não teriam causa comprovada, conforme o seguinte excerto do TVF (fls. 2314):

A CAO A SERVIÇOS foi intimada a comprovar a transferência de recursos no montante de R\$35.000.000,00 (lançamentos numerados de 1 a 4, constantes conta 11204003.2 - Distribuição antecipada de lucros) em favor da CAO A FAMILY, uma vez que o histórico do lançamento indicava "DISTRIBUIÇÃO ANTEC. DE LUCRO SÓCIO CAO A FAMILY":

[...]

Em resposta, a CAO A SERVIÇOS apresentou o arquivo denominado <ANEXO III DO ITEM 1 DA INTIMAÇÃO FISCAL Nº 16>, gravado no SVA de 05-10-2017 (doc. 9), no qual consta cópia de extratos bancários do Banco BVA, no qual se identificaram quatro lançamentos que consignam transferências (EMIÇÃO DE TED) no total de R\$35.000.000,00 em favor da CAO A MONTADORA DE VEÍCULOS LTDA., CNPJ 03.471.344/0001-77:

[...]

Assim, do confronto entre o documento probatório (extrato bancário) e os lançamentos contábeis constantes da conta contábil 11204003.2- Distribuição antecipada de lucros (doe 13), fica patente que a contabilidade diverge e falseia a informação do documento apresentado.

O contribuinte reconheceu, em resposta datada de 05-10-2017, no item 1.2 (doe 10), que "houve erro ou inconsistência no conhecimento do fato quando do registro contábil para indicar o histórico do lançamento".

Alega, ainda, quanto ao lançamento, "que infelizmente não foi regularizado em razão de já ter-se encerrado os exercícios contábeis onde constam os registros".

Para subsidiar sua resposta, a CAO A SERVIÇOS apresentou: "Contrato Particular de Mútuo" datado de 01-01-2010 (doc 11); 1o. Aditivo ao Contrato Particular de Mútuo, datado de 01-01-2012 (doc 12); e 2o. Aditivo ao Contrato Particular de Mútuo, datado de 01-01-2014 (doc12).

[...]

Assim, a alegação de que os valores no montante de R\$35.000.000,00 foram destinados a título de empréstimo não foi confirmada, porquanto não foi apresentada documentação que ateste a devolução/restituição desse empréstimo ocorreu em dezembro de 2016.

Assim, como a contabilidade contradiz a prova documental, prevalece o entendimento de que as transferências bancárias (TED) efetuadas pela CAO A SERVIÇOS devem ser entendidas como pagamentos sem causa efetuados pela CAO A SERVIÇOS em favor da CAO A MONTADORA DE VEÍCULOS, CNPJ 03.471.344/0001-77.

Uma vez que se constatou que toda a atividade operacional da CAO A SERVIÇOS é substancialmente inexistente, o pagamento sem causa deve ser reconhecido e lançado de ofício na CAO A HYUNDAI, uma vez que essa pessoa jurídica suportou toda a estrutura operacional dos serviços de intermediação na venda de financiamentos e seguros de veículos.

Ademais, os pagamentos sem causa, que totalizaram R\$ 35.000.000,00, estão indissociavelmente vinculados à capacidade financeira gerada pela CAO A SERVIÇOS, resultante das receitas que recebeu em razão dos serviços que, embora não tenha prestado, foram efetivamente recebidos e registrados em sua contabilidade.

Em consequência, foi lavrado o presente auto de infração para exigir IRRF nos termos do artigo 674 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99). Considerando que a empresa CAO A SERVIÇOS teria sido interposta de forma fraudulenta pela empresa HYUNDAI CAO A, o lançamento tributário foi realizado contra esta. Todavia, a empresa CAO A SERVIÇOS foi apontada como responsável tributário, bem como CARLOS ALBERTO DE OLIVEIRA ANDRADE, administrador das duas empresas.

O contribuinte autuado impugnou os lançamentos tributários (fls. 2578). O mesmo fizeram os responsáveis tributários (fls. 2700 e fls. 2788). A decisão de primeira instância (fls. 2925), ora recorrida, considerou as impugnações improcedentes.

O contribuinte autuado HYUNDAI CAO A combate a decisão recorrida com os argumentos a seguir sintetizados (fls. 2999):

- i) os lançamentos tributários são nulos em razão do fato de a empresa autuada não poder estar no polo passivo da relação tributária constituída, considerando que a fiscalização não poderia ter imputado os referidos pagamentos ao recorrente, uma vez que não desconsiderou a personalidade jurídica da CAO A SERVIÇOS e que a apontada carência de capacidade operacional da CAO A SERVIÇOS não a impediria de realizar o mútuo que deu ensejo aos referidos pagamentos;
- ii) os lançamentos tributários são nulos em razão da existência de contradição na sua 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;

- iii) os lançamentos tributários são nulos em razão da ocorrência de decadência, considerando que não houve o apontado dolo e, mesmo ao se aplicar a regra do artigo 173, I, do CTN, já estariam decaídas as obrigações tributárias em tela;
- iv) os lançamentos tributários são nulos em razão de falhas no texto do TVF no sentido de que haveria uma confusão entre as matérias do presente processo e as matérias do processo que formalizou os autos de infração do IRPJ e decorrentes, tornando-o imprestável;
- v) o registro incorreto das transferências em sua contabilidade não pode ser utilizado como fundamento do lançamento tributário, por se tratar de mero erro;
- vi) os contratos de mútuo apresentados são válidos para comprovar a causa dos pagamentos;
- vii) a situação fática registrada nos autos não permite a aplicação do artigo 61, §1º, da Lei nº 8.981/1995;
- viii) o Fisco deveria ter aprofundado a investigação e determinado, em concreto, o eventual ilícito tributário decorrente do pagamento junto ao beneficiário identificado;
- ix) a acusação de planejamento tributário abusivo não se sustenta em razão de a contabilidade da CAO A SERVIÇOS 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;
- x) o IRRF exigido com fundamento no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 tem natureza punitiva e, por isso, não pode ser exigida a multa de ofício sobre o tributo lançado;
- xi) é indevida a exigência da multa de ofício em razão de o ato tido como ilícito ter sido praticado por terceiro;
- xii) 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;
- xiii) não é cabível a qualificação da multa de ofício, pois não há dolo, considerando que foi a CAO A SERVIÇOS quem esclareceu o erro de sua contabilidade e a correta operação que motivou os pagamentos; que a própria fiscalização reconheceu a idoneidade da contabilidade desta empresa; que colaborou com a fiscalização, fornecendo inclusive extratos bancários; que a verdade material supera o formalismo; que a fiscalização apenas presumiu o alegado conluio; que não houve qualquer vantagem tributária na ação imputada de irregular;
- xiv) a exigência de multa de ofício qualificada caracterizaria confisco, o que seria uma ofensa ao artigo 150, IV, da Constituição Federal;

O responsável tributário CAO A SERVIÇOS reprisa alguns argumentos trazidos no recurso voluntário do contribuinte e acrescenta os argumentos a seguir sintetizados (fls. 3129):

- i) a decisão de primeira instância é nula em razão de ter inovado a fundamentação da responsabilidade tributária, ao apontar a Nota GT Responsabilidade Tributária nº 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 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. 3229):

- 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) a fiscalização aplicou, de forma indireta, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, o que não é cabível no presente caso;
- iv) 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;
- 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.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, Relator.

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

1 HYUNDAI CAO DO BRASIL LTDA, fls. 2999.

O contribuinte autuado foi cientificado da decisão de primeira instância em 19/09/2018 (fls. 2980) e seu recurso voluntário foi apresentado em 18/10/2018 (fls. 2997). 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 nos dois argumentos a seguir apreciados.

1.1.1 *Relação entre o recorrente e o objeto dos autos de infração*

O recorrente ressalta que o presente processo trata de lançamento tributário motivado por pagamentos, tidos como sem causa, realizados pela empresa CAO A SERVIÇOS, mas que a fiscalização imputou à empresa HYUNDAI CAO A, ora recorrente. Defende que a fiscalização não poderia ter imputado os referidos pagamentos ao recorrente, considerando que a fiscalização não desconsiderou a personalidade jurídica da CAO A SERVIÇOS. Defende, ainda, que a apontada carência de capacidade operacional da CAO A SERVIÇOS não a impediria de realizar o mútuo que deu ensejo aos referidos pagamentos, conforme o seguinte excerto (fls. 3009):

Deste modo, constata-se que a Autoridade Fiscal:

- a) consignou expressamente no TVF que o objeto deste processo são supostos pagamentos sem causa e que estes foram feitos pela CAO A Serviços à CAO A Montadora;
- b) incluiu a Recorrente (Hyundai CAO A) como sujeito passivo principal, sob os argumentos de que a CAO A Serviços (1) não poderia prestar serviços e auferir receitas com a intermediação de financiamentos e seguros de veículos e (2) não teria capacidade financeira para realizar os supracitados pagamentos;
- c) não desconsiderou a personalidade jurídica da CAO A Serviços, nem mesmo para fins fiscais (o que sequer seria possível) - questionando apenas a sua capacidade financeira e de exercer determinada atividade -, tanto que a imputou responsabilidade solidária e reconheceu expressamente que a escrituração da CAO A Serviços era hábil e idônea.

Não obstante esses fatos, o acórdão recorrido manteve indevidamente a exigência do IRRF da Recorrente, não observando que as supostas limitações operacionais ou financeiras por parte da CAO A Serviços (itens b.1 e b.2 acima) jamais poderiam impactar na matéria debatida no presente processo (suposto pagamento sem causa).

Isso porque, como demonstrado à exaustão na Impugnação, a discussão versa, exclusivamente, sobre a realização (ou não) de pagamentos sem causa e a consequente exigência de IRRF à alíquota de 35% nos termos do parágrafo 1º do art. 61 da Lei nº 8.981/95.

Vislumbra-se claramente que não há que se falar em "carência de recursos operacionais e funcionais-laborais" como afirmou a Autoridade Fiscal. Pelo contrário, no caso em apreço, é absolutamente irrelevante a capacidade operacional da CAO A Serviços para a realização de operações mercantis usuais, tal como a realização de mútuo (origem do alegado "pagamento sem causa" suscitado pela Fiscalização).

Com efeito, para ser considerado contribuinte (sujeito passivo principal), dispõe o inciso I, do parágrafo único, do artigo 121 do CTN que é necessária que a pessoa

jurídica "tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador".

No entanto, o acórdão recorrido ignorou o dispositivo e a posição majoritária do CARF para dispor que "tal alegação não procede, pois no direito tributário a realidade dos fatos prevalece sobre a realidade formal" (fl. 33 do acórdão).

Ora, não faz sentido imputar a "realidade dos fatos" para a Recorrente se quem realizou a efetiva transferência de valores foi a CAO A Serviços, ainda mais com a existência de contrato de mútuo entre as partes.

O recorrente, assim argumentando, traz dois questionamentos: a validade dos contratos de mútuo para dar causa aos pagamentos realizados e a possibilidade de a empresa HYUNDAI CAO A ser apontada como o real contribuinte. O primeiro argumento ataca o mérito do lançamento, sendo abordado mais adiante, neste voto. Por hora, cabe a análise da preliminar de nulidade que constitui o segundo argumento acima.

A fiscalização motivou o direcionamento do lançamento à empresa HYUNDAI CAO A, no TVF, com os seguintes termos (fls. 2316):

Uma vez que se constatou que toda a atividade operacional da CAO A SERVIÇOS é substancialmente inexistente, o pagamento sem causa deve ser reconhecido e lançado de ofício na CAO A HYUNDAI, uma vez que essa pessoa jurídica suportou toda a estrutura operacional dos serviços de intermediação na venda de financiamentos e seguros de veículos.

Ademais, os pagamentos sem causa, que totalizaram R\$ 35.000.000,00, estão indissociavelmente vinculados à capacidade financeira gerada pela CAO A SERVIÇOS, resultante das receitas que recebeu em razão dos serviços que, embora não tenha prestado, foram efetivamente recebidos e registrados em sua contabilidade.

Ressalte-se que a afirmação de que "a atividade operacional da CAO A SERVIÇOS é substancialmente inexistente" tem fundamento em fartas provas trazidas no mesmo TVF.

O recorrente não contesta a incapacidade operacional da empresa CAO A SERVIÇOS, mas afirma "que é absolutamente irrelevante a capacidade operacional da CAO A SERVIÇOS para a realização de operações mercantis usuais".

O objeto do lançamento são quatro pagamentos realizados em 01/03/2012 e 03/04/2012 no total de R\$ 35.000.000,00. Trata-se de valor vultoso desembolsado em um período curto, o que exige considerável disponibilidade financeira. Todavia, a fiscalização demonstrou que todos os ingressos da CAO A SERVIÇOS eram contrapartidas a serviços prestados pela HYUNDAI CAO A, o que permite concluir que os recursos transferidos pela CAO A SERVIÇOS a terceiros eram, de fato, da HYUNDAI CAO A, tendo apenas passagem meramente contábil pela CAO A SERVIÇOS.

Deve-se levar em conta que a acusação fiscal está erigida dentro do contexto de uma fraude tributária, em que as duas empresas agiam em conluio para que parte das receitas da HYUNDAI CAO A tivesse tributação favorecida enquanto esta reduzia seu lucro tributável com as correspondentes despesas.

Entendo que a fraude foi devidamente caracterizada, o que permite o redirecionamento realizado pela fiscalização, como é praxe nos casos de interposição fraudulenta de terceiros, não sendo exigida uma declaração formal de desconsideração da pessoa jurídica, como reclama o recorrente.

Desta feita, afasto a alegada nulidade do lançamento tributário.

1.1.2 Personalidades jurídicas distintas - nulidade

Na mesma quadra, o recorrente argui a nulidade do lançamento em razão de alegada contradição na sua 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. Por fim, repisa o argumento de que, ainda que as receitas declaradas pela CAO A SERVIÇOS fossem da HYUNDAI CAO A, o pagamento sem causa não poderia ser atribuído a esta. Transcrevem-se os correspondentes trechos da petição (fls. 3015):

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. 2312):

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 nem no núcleo da infração do presente processo (IRRF), mas demonstra o conluio entre as empresas 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 poderia realizar os pagamentos apontados no auto de infração.

Desta feita, afastado a alegada nulidade do lançamento tributário também por esse motivo.

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

O presente lançamento tributário possui seus fatos geradores ocorridos em 01/03/2012 e 03/04/2012 (fls. 2298). A ciência desse lançamento ocorreu em 14/12/2017 (fls. 2255). A fiscalização entendeu que o contribuinte agiu com dolo, o que implica a necessária aplicação da regra de decadência prevista no artigo 173, I, do CTN.

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 em tela.

Todavia, ainda que não houvesse o dolo combatido, a regra a ser aplicada continuaria sendo aquela prevista no artigo 173, I, do CTN, considerando que o tributo objeto do lançamento não está submetido a lançamento por homologação, uma vez que somente é exigido mediante um procedimento de ofício, quando o contribuinte é intimado a comprovar a causa do pagamento.

Tal entendimento é pacífico neste tribunal administrativo, nos termos da Súmula CARF nº 114, *verbis*:

Súmula CARF nº 114

O Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN.

Na mesma quadra, o recorrente defende que a decadência deve ser reconhecida ainda que a regra aplicada seja a do artigo 173, I, do CTN. Para tanto, afirma que o IRRF tem exercício tributário diário e, assim, o exercício seguinte do IRRF seria o dia seguinte ao pagamento, de forma que a contagem da decadência teria começado no dia seguinte ao fato gerador, o que implicaria a decadência, conforme o seguinte excerto (fls. 3025):

Dessa forma, constatado que o IRRF sobre pagamento sem causa possui um fato gerador instantâneo, ou seja, que é considerado consumado no específico momento em que ocorreu o pagamento, tem-se que para ele o "exercício seguinte" a que se refere o artigo 173 do CTN é o dia subsequente ao do pagamento. Por isso, não há que se falar em contagem do prazo decadencial apenas a partir do dia 01/01/2014, como pretendeu a Autoridade Fiscal e a DRJ.

[...]

É de se destacar que o termo "exercício" empregado pelo inciso I, do artigo 173, do Código Tributário Nacional, é o que se chama na prática de período de apuração. Ou seja, não se pode confundir o termo "exercício" adotado pelo CTN como exercício fiscal, como asseverado pela DRJ.

Como se pode verificar na transcrição acima, a tese do recorrente está fundamentada na premissa em que o exercício corresponde ao período de apuração. Todavia, essa é uma premissa falsa. Na verdade, o exercício é definido pelo período em que o contribuinte está obrigado a apresentar as suas demonstrações ao Fisco. Por exemplo, no exercício 2019, o contribuinte deverá demonstrar a sua apuração relativa ao ano-calendário 2018, independentemente do período de apuração destes. Assim, na DIPJ do exercício 2019, o contribuinte deverá demonstrar a apuração do IRPJ devido no ano-calendário 2018, independentemente deste ter período de apuração trimestral ou anual. Também deverá demonstrar a sua apuração da COFINS devida no ano-calendário 2018, ainda que o seu período de apuração seja mensal.

Com isso, entendo que a tese do recorrente, ainda que criativa, não deve ser acolhida e a decadência requerida deve ser afastada.

1.3 AUTUAÇÃO FISCAL – DELIMITAÇÃO – MOTIVAÇÃO - INCONGRUÊNCIAS

O recorrente aponta alegadas falhas no texto do TVF no sentido de que haveria uma confusão entre as matérias do presente processo e as matérias do processo que formalizou os autos de infração do IRPJ e decorrentes. Afirma que tal confusão prejudica a fundamentação de forma que a torna imprestável, conforme o seguinte excerto (fls. 3026):

Contudo, seguiu a Autoridade Fiscal enumerando as informações apuradas em diligência fiscal, em que claramente percebe-se que a análise se limita ao exame das atividades e da capacidade operacional da CAO A Serviços, à forma que esta última apurou os tributos sobre o seu lucro/faturamento e à identificação de suposto planejamento abusivo, cujo objetivo seria, teoricamente, vantagem tributária que teria a Recorrente ao escriturar receitas que seriam suas, na contabilidade da CAO A Serviços, sociedade sob o regime de apuração no lucro arbitrado.

[...]

Ocorre que, como demonstrado no tópico II.1 acima, tais questões podem, em tese, até ser relevantes para a discussão travada no Processo Administrativo nº 19515.721231/2017-35, onde se debate uma suposta omissão de receitas, mas são absolutamente irrelevantes para o presente caso em que, insista-se, a discussão gira em torno exclusivamente se os pagamentos feitos pela CAO A Serviços são ou não "sem causa".

Assim, constata-se que a fundamentação do TVF é imprecisa e incoerente, tendo em vista que traz como fundamento argumentos referentes a discussão estranha a estes autos, acarretando em vícios de motivação (como os relatados no tópico II. 1) que comprometem a coerência da acusação fiscal.

[...]

Dessa forma, demonstradas as incoerências, imprecisões e equívocos perpetrados pela Autoridade Fiscal no TVF, requer-se que este E. CARF declare a nulidade do auto de infração por vícios de fundamentação, em razão da clara afronta ao disposto nos já mencionados art. 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235/72.

O recorrente reconhece a relação de conexão entre o presente processo e o referido processo nº 19515.721231/2017-35, em que foram formalizados outros lançamentos tributários oriundos da mesma ação fiscal. Todavia, o recorrente olvida esse fato quando reclama das alegadas incongruências.

Entendo que não existem as incongruências reclamadas, pois as informações apontadas como incongruentes são exatamente aquelas que residem na conexão entre os dois processos.

Verifico que tais informações são necessárias no presente processo, pois fundamentam e até aclaram o entendimento quanto ao procedimento fiscal em tela, em que está sendo exigido IRRF da HYUNDAI CAO A em razão de pagamentos realizados pela CAO A SERVIÇOS, com exigência de multa qualificada e responsabilização da própria CAO A SERVIÇOS.

Assim, entendo que todas as informações trazidas no TVF são úteis e não prejudicam a clareza da autuação fiscal. A reclamação do recorrente é fruto de uma visão restritiva do quadro fático em que o presente processo está inserido, pelo que deve ser rejeitada.

1.4 CONTABILIDADE – CONTRATO DE MÚTUO – VALIDADE

Conforme já foi relatado, a fiscalização constatou que a CAO A SERVIÇOS realizou quatro transferências bancárias para a empresa CAO A MONTADORA DE VEÍCULOS LTDA. Ao verificar a contabilização dessas transferências, a fiscalização constatou que estavam lançadas como "Distribuição antec. de lucro sócio Caoa Family". A empresa foi intimada a justificar essa divergência, quando afirmou que havia um erro em sua contabilidade e que as transferências foram realizadas para a CAO A MONTADORA em razão de mútuos. Os contratos de mútuo apresentados foram desacreditados pela fiscalização e as transferências foram consideradas sem causa.

O recorrente, nessa quadra, reclama que o registro incorreto das transferências em sua contabilidade não pode ser utilizado como fundamento do lançamento tributário, por se tratar de mero erro, conforme o seguinte excerto (fls. 3032):

Além disso, como será demonstrado, não merece prosperar o entendimento do Sr. Agente Fiscal e da DRJ de que o equívoco cometido pela CAO A Serviços na sua contabilidade, no que tange aos registros das transferências, configuraria uma infração fiscal.

Deveras, a nomenclatura da escrituração das transferências decorreu de um mero lapso formal no momento do seu registro, não podendo esse fato desnaturar a essência do negócio jurídico que foi o mútuo firmado entre a CAO A Serviços e a CAO A Montadora.

Comprova o exposto no parágrafo anterior o fato de que foi a própria CAO A Serviços que demonstrou por meio de esclarecimentos e documentos hábeis e idôneos, no curso da própria fiscalização, os equívocos nos referidos registros contábeis.

Saliente-se que, como já demonstrado anteriormente, o próprio Sr. Agente Fiscal reconheceu expressamente no TVF que a escrituração/os registros da CAO A Serviços estavam regulares; eram hábeis e idôneos; não apresentavam indícios de fraude, erros ou deficiências; estavam em boa ordem; e observavam as normas pertinentes (vide fl. 08 do TVF), motivo pelo qual o mútuo jamais poderia ter sido desconsiderado pela Fiscalização e pela DRJ.

Entendo que o recorrente comete algumas inverdades nesse trecho.

A primeira inverdade do recorrente ocorre quando afirma que a fiscalização considerou a inconsistência da contabilidade como infração. Todavia, a única infração apontada nos autos é o pagamento sem causa e não o erro de contabilização, como insinua o recorrente. Verifico que a inconsistência da contabilidade do contribuinte foi citada e deve ser considerada como um elemento de convicção, especificamente em relação à credibilidade da finalidade alternativa dada pela CAO A SERVIÇOS, contrária a sua contabilidade, quando intimada pela fiscalização.

A segunda inverdade do recorrente está na afirmação de que a fiscalização reconheceu a regularidade da contabilidade da CAO A SERVIÇOS. Na verdade, 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. Ademais, a própria CAO A SERVIÇOS afirmou a inconsistência dos referidos lançamentos contábeis, mas isso não impede a apuração pelo lucro real.

Não há dúvida sobre a inconsistência dos lançamentos contábeis. Entendo que essa inconsistência não é fruto de mero erro. O erro, para ser assim adjetivado, deve ser verossímil, o que não ocorre na espécie. Saliento que são lançamentos contábeis de valores vultosos e que fogem da rotina operacional da empresa, ou seja, possuem um caráter de excepcionalidade. Geralmente, em tal situação, a atenção de quem faz o registro é redobrada. Ademais, há uma diferença relevante entre os objetos dos lançamentos alternativos, entre uma transferência para uma empresa parceira e uma transferência para um sócio.

Assim, se há de se fazer uma análise subjetiva do erro, como fez o recorrente ao qualificá-lo como “mero erro”, entendo que a classificação mais adequada seria de um erro inverossímil.

Prosseguindo no recurso voluntário, o recorrente refuta as razões apresentadas pela fiscalização para desacreditar os contratos apresentados com a finalidade de comprovar que as referidas transferências foram feitas em razão de mútuos com a CAO A MONTADORA, conforme o seguinte excerto (fls. 3033):

Ocorre que, apesar do que ficou registrado no TVF e no acórdão recorrido, é absolutamente imprópria a afirmação de que o contrato de mútuo possui forma específica, assim como, que a sua regularidade formal fica comprometida apenas pela ausência de registro ou do reconhecimento de firmas. Todo o arcabouço probatório apresentado pela CAO A Serviços, por si só, é suficiente para comprovar a validade do contrato de mútuo firmado.

Deste modo, ao tratar sobre a presença dos ditos “requisitos extrínsecos”, vê-se a fragilidade desse argumento do TVF e do acórdão recorrido, visto que a legislação não prevê qualquer forma específica para a elaboração de contratos de mútuo, pelo contrário, é patente o entendimento que essa modalidade de contrato se prova por meio da comprovação da efetiva transferência do bem fungível, sendo a hipótese de contrato escrito uma exigência apenas para algumas modalidades.

O referido contrato e seus aditivos encontram-se juntados nas fls. 2520 e seguintes. Trata-se de um contrato de mútuo em que: os mutuantes são treze empresas do grupo CAO A; os mutuários são as mesmas treze empresas; o objeto do contrato é o suprimento de numerário entre as referidas empresas, sem qualquer condição, sem valor determinado, sem ônus financeiros e cuja devolução deve ocorrer entre o 13º e o 24º mês da sua realização. Dentre as treze empresas que firmaram o contrato, onze são assinadas pela mesma pessoa, inclusive a HYUNDAI MONTADORA, a HYUNDAI CAO A e a CAOS SERVIÇOS, sem qualquer identificação. Não há assinatura de testemunhas.

Entendo que este contrato não é prova suficiente de que os pagamentos em tela são devidos a um mútuo, conforme entendeu a fiscalização. Dentre os vícios já apontados pela fiscalização, destaco o fato de este ser um contrato particular sem registro público e que foi lavrado na ausência de qualquer testemunha, o que faz com que este não seja oponível perante terceiros, inclusive perante o Fisco, nos termos do artigo 221 do Código Civil Brasileiro¹.

¹ Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.

Parágrafo único. A prova do instrumento particular pode suprir-se pelas outras de caráter legal.

Ademais, ainda que o contrato fosse válido, não há como associar a ele os pagamentos em tela. Não é apenas a existência de um contrato, por mais genérico e inespecífico que seja, que o torna incidente sobre qualquer fato. Na espécie, o contrato estabelece que o mútuo ocorra “na eventualidade de um necessitar de recursos financeiros” e o contribuinte não demonstrou que tal evento ocorreu e que foi o motivo do alegado acionamento do contrato. Junte-se a isso o fato de a devolução do alegado mútuo nunca ter ocorrido, o que afasta a relação entre os pagamentos e o contrato apontado, o qual estipula um prazo de devolução entre 12 e 24 meses (cláusula 2ª – parágrafo único, fls. 2536).

Por fim, ressalto a importância do quadro fático em que tais pagamentos ocorreram. Trata-se de pagamentos vultosos realizados no âmbito de uma fraude com a finalidade de ocultar um ilícito tributário. Tal circunstância exige provas em contrário que sejam robustas e o presente contrato, que poderia ser denominado de contrato guarda-chuva, pois acolhe a tudo e a todos, é mais congruente com a fraude apontada pela fiscalização do que com relações econômicas acreditadas.

Assim, entendo que os referidos contratos não são prova suficiente de que os pagamentos em tela se deram em razão de um mútuo.

1.5 PAGAMENTO SEM CAUSA – HIPÓTESE LEGAL

O recorrente afirma que a situação fática registrada nos autos não permite a aplicação do artigo 61, §1º, da Lei nº 8.981/1995, a qual foi apontada como fundamento legal do presente auto de infração. Para isso, defende que há uma distinção entre causa e motivo e que a rejeição do efeito probatório do contrato de mútuo, por parte do fisco, poderia significar uma ausência de motivo, que levaria a uma glosa de despesa, mas não uma ausência de causa, conforme o seguinte excerto (fls. 3040):

Os trechos acima transcritos fixam importantes premissas que devem nortear o julgamento da situação analisada nesse processo:

- "Não se confunde, sob o prisma jurídico, o motivo com a causa";
- "O ordenamento não toma conhecimento dos motivos pessoais e particulares."
- "Apenas a causa terá relevância para o Direito, os motivos não."
- Justamente por entender dessa maneira, é que o legislador estabeleceu no artigo 674 do RIR/99 (igualmente ao §1º, do artigo 61, da Lei nº 8.981/95) que apenas os pagamentos sem causa estão sujeitos à cobrança do IRRF à alíquota de 35%.

Como se pode perceber, a licitude da causa possui apenas relevância para análise acerca da validade dos negócios jurídicos. Nesse sentido, uma vez percebido algum vício com relação à causa do negócio jurídico, ele será considerado sem efeitos.

Destarte, sob a ótica do Direito Tributário, se (i) houver um contrato; (ii) com causa lícita; (iii) cujas obrigações prestadas sejam usuais/normais, e sendo demonstrada a sua necessidade para as atividades da pessoa jurídica contratante, logo (iv) não haverá que se falar em ausência de causa.

No raciocínio em questão, em que a licitude da causa é relevante, tem-se as seguintes consequências caso o objeto do negócio jurídico seja considerado ilícito:

- Invalidade do contrato celebrado; e
- Glosa das despesas cujos pagamentos sejam decorrentes de tal contrato.

Entendo que não há, no presente contexto, qualquer diferença de conteúdo entre a palavra “causa”, contida no referido dispositivo legal, e a palavra “motivo”, introduzida pelo recorrente. O autor insere um artifício meramente retórico, introduzindo na discussão um termo novo para comportar uma ideia que, originalmente, não é relevante na interpretação da norma.

A sociedade empresária é um ente de natureza econômica e as suas ações devem ser tomadas nesse contexto. O pagamento, como ação de natureza econômica, deve estar inserido em um contexto negocial ou patrimonial. Esse contexto é a causa do pagamento. O motivo, como trazido pelo recorrente, poderia ser, no máximo, um dos elementos da causa.

Na espécie, o contribuinte não logrou localizar os pagamentos realizados no seu contexto econômico, o que autoriza o lançamento tributário.

Ainda nessa quadra, o recorrente afirma que a rejeição do efeito probatório do contrato de mútuo, por parte do Fisco, não seria suficiente para sustentar o lançamento tributário, uma vez que o beneficiário do pagamento foi identificado, o que permitiria ao Fisco aprofundar a investigação e determinar, em concreto, o eventual ilícito tributário decorrente do pagamento, conforme o seguinte excerto (fls. 3042):

Entretanto, a mera desconsideração de um negócio jurídico pela Autoridade Fiscal não tem o condão de preencher a hipótese de incidência da infração que resulta na exigência do IRRF à alíquota de 35%. Em verdade, o TVF denota um equívoco quanto ao conceito de “pagamento sem causa”.

Ocorre que, mesmo que a operação de mútuo não seja considerada - o que se alega apenas para argumentar - não poderia a Autoridade Fiscal reputar esse fluxo financeiro como pagamento sem causa, dado que reconheceu expressamente que identificou o seu beneficiário, e, portanto, poderia atribuir sobre ele os respectivos efeitos tributários.

Ou seja, diante de todos os elementos de prova enumerados no próprio TVF, claramente seria possível para a Autoridade Fiscal, ao desconsiderar o contrato de mútuo pactuado, a identificação da “causa” das transferências como mera liberalidade, o que denotaria na necessidade de o beneficiário, devidamente identificado, ser obrigado ao reconhecimento das quantias recebidas como meros ingressos financeiros (omissão de receitas), que impactariam na apuração do IRPJ do respectivo ano-calendário.

A exigência do IRRF prevista no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 é uma presunção legal, ou seja, a partir de um fato conhecido (o pagamento) e da negativa do fiscalizado em informar o destinatário ou a real origem econômica do pagamento, a lei permite a exigência do tributo de quem fez o pagamento, por uma presunção de omissão de receita por parte do destinatário do pagamento, associada a uma substituição tributária.

Nesse viés, como é ordinário nas presunções legais desse tipo, o contribuinte pode afastar a acusação fiscal ao demonstrar que não houve o pagamento (negativa do fato conhecido) ou ao apontar, cumulativamente, o destinatário do pagamento e a sua real origem econômica. O contribuinte não cumpriu com esse ônus.

Ademais, como também é ordinário nas presunções legais, não cabe ao fisco rastrear a utilização desse pagamento, pelo que também afasto esse argumento.

1.6 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO – EXISTÊNCIA EFETIVA – CONTABILIDADE

O recorrente afirma que a acusação fiscal estaria fundada 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. 3046):

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 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) foram devidamente auditadas pela empresa de auditoria "Moore Stephens - Consulting News, Auditores e Consultores, 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. 9 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.

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. 34 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 reflexo sobre a contabilização destas, por óbvio.

Por ocasião do julgamento do supracitado processo nº 19515.721231/2017-35, o qual está sendo julgado em conjunto com o presente processo, em razão da conexão material entre eles, 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 que 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, mas uma irregularidade material é inafastável.

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), não indicando diretamente uma atividade produtiva. Ademais, ainda que somadas todas as despesas apontadas, estas são irrisórias em relação às receitas assumidas. Conforme apontado pelo recorrente, as receitas em 2012 foram superiores a dezenove milhões de reais (R\$ 19.607.718,50) enquanto as despesas pouco superaram três mil reais (R\$ 3.436,73). Não é crível que uma empresa que presta serviços em várias cidades do país possua despesas operacionais irrisórias e despesas totais na ordem de 0,2% 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. 3050):

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. 2305), 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.

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. Tratam-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 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.

Diante de tais considerações, verifico que a CAO A SERVIÇOS, ao se apropriar indevidamente de receitas da HYUNDAI CAO A, violou o princípio da entidade, causando uma

confusão patrimonial entre as duas empresas. Tal violação, certamente, não atinge somente as receitas auferidas, mas toda a entidade, inclusive as suas obrigações, ou seja, os seus pagamentos, o que autoriza o presente lançamento tributário.

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

1.7 MULTA DE OFÍCIO – IRRF – NATUREZA PUNITIVA - CUMULATIVIDADE

O recorrente defende a tese de que o IRRF exigido com fundamento no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 tem natureza punitiva e, por isso, não pode ser exigida a multa de ofício sobre o tributo lançado, sob o risco de se estar punindo duas vezes o contribuinte em razão de um mesmo fato, conforme o seguinte excerto (fls. 3053):

Mesmo que os argumentos expostos anteriormente não sejam suficientes para o cancelamento integral dos autos de infração que consubstanciam o presente processo, o que se alega a título meramente argumentativo, ainda não pode prevalecer a multa de ofício exigida da Recorrente deverá ser cancelada. Veja-se.

Conforme se verifica pela dicção do artigo 61, da Lei nº 8.981/95, a previsão de cobrança do IRRF sobre os pagamentos realizados a beneficiários não identificados ou sem causa, configura, na verdade, uma hipótese de punição ao contribuinte, afastando-se do conceito legal de tributo estabelecido pelo artigo 3o do CTN.

Com efeito, considerando-se o caráter punitivo do IRRF cobrado à alíquota de 35%, verifica-se que, na hipótese de manutenção de tal exação, não poderá prevalecer a multa de ofício e muito menos a sua qualificação, uma vez que se trataria de inquestionável "bis in idem".

Entendo que o IRRF previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 é exigido do substituto tributário e em razão de uma presunção legal. Nessa presunção, o fato conhecido é a existência de um pagamento cujo destinatário se desconhece ou cuja causa é desconhecida e cujo desconhecimento se deve à atitude omissiva do substituto tributário. O fato desconhecido é que dá ensejo à omissão presumida.

Assim, a exigência do IRRF em tela muito se assemelha à exigência do IRPJ prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, em que a presunção legal tem como fato conhecido a existência de depósito bancário cuja origem o contribuinte não comprova. Saliente-se que o ordenamento jurídico tributário possui outros casos semelhantes de presunção, como o saldo credor de caixa, o passivo a descoberto e os pagamentos não escriturados (art. 12, §2º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e art. 40 da Lei nº 9.430/1996). A diferença entre essas espécies e o IRRF em tela é que, aqui, a tributação se dá sobre o substituto tributário e não sobre o contribuinte.

Toda presunção legal tem caráter de excepcionalidade. Contudo, esse caráter de excepcionalidade não autoriza o entendimento de que a tributação em análise tem a finalidade de punir o contribuinte, conforme os seguintes fundamentos.

Minha primeira oposição à tese do recorrente tem fundamento no artigo 150, IV, da Constituição Federal, que proíbe os entes federados de utilizar tributo com efeito de confisco, nos seguintes termos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Ao admitir, apenas por hipótese, que o objetivo da norma é punir uma conduta, então a exigência não estaria associada a um ganho patrimonial (fato gerador do tributo), mas a uma frustração da expectativa de conduta do contribuinte (conduta ilícita), cuja punição seria a perda de parte de seu patrimônio, ou seja, a exigência teria natureza de confisco. Sendo assim, a norma seria inconstitucional, ou melhor, a interpretação dada a ela a tornaria inconstitucional, o que é causa suficiente para que se busque outra interpretação, que dê legitimidade à norma aplicada e não a condene desde o princípio.

A segunda oposição tem fundamento no artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN) que, no mesmo liame do supracitado dispositivo constitucional, define tributo como uma prestação pecuniária compulsória “que não constitua sanção de ato ilícito”, *verbis*:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Saliente-se que esta norma complementar torna mais claro o comando constitucional de afastar a atividade de tributar (destinação pública de parte do ganho patrimonial) da atividade de polícia (sanção mediante ilícito). A interpretação dada pelo recorrente afronta essa norma complementar de forma contundente, na medida em que dá à regra tributária uma natureza da sanção, pelo que também deve ser afastada.

Assim, não sendo a exigência do tributo uma sanção, não há *bis in idem* na exigência da multa de ofício.

1.8 MULTA DE OFÍCIO - PESSOALIDADE DA PENA

O recorrente propugna pela impossibilidade de se exigir a multa de ofício na espécie, em razão de o ato tido como ilícito ter sido praticado por terceiro. Assim, não havendo responsabilidade sobre o tributo, também não deve ser exigida a correspondente multa de ofício, conforme o seguinte excerto (fls. 3056):

Considerando, conforme demonstrado no presente recurso, que o Recorrente não poderia sequer figurar no polo passivo da presente relação jurídica tributária, seja na qualidade de contribuinte ou de responsável, em face da ausência de participação com relação às condutas ora fiscalizadas (transferências de valores para a CAO Montadora), a Autoridade Fiscal jamais poderia incluir no arcabouço da autuação a exigência de multa de ofício decorrente do descumprimento da legislação tributária por outra pessoa jurídica, sob pena de desvirtuar o necessário caráter personalíssimo das multas.

O pedido do recorrente tem como fundamento a premissa de que a HYUNDAI CAO não tem responsabilidade sobre os pagamentos realizados pela CAO SERVIÇOS. Contudo, o entendimento já exposto no presente voto está em sentido oposto, ou seja, que o recorrente é o verdadeiro realizador dos pagamentos, ou seja, que ele é o contribuinte.

Assim, afastada a premissa da defesa, o seu argumento perde o objeto.

1.9 MULTA DE OFÍCIO – DÚVIDA

O recorrente propugna pela aplicação do artigo 112² do CTN para afastar a exigência das multas aplicadas, seja no caso de o julgamento de seu recurso voluntário ser decidido por voto de qualidade, seja em razão da dúvida figurada no TVF.

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 pelo voto de qualidade, o que implicaria uma dúvida e a dúvida daria ensejo para a 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.

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 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, 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 nº 70.235/1972, com a redação dada pela Lei nº 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 do 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.

² 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.

Da mesma forma, também não há dúvida no TVF. O recorrente faz uma interpretação temerária de um trecho do TVF em que a fiscalização utiliza a expressão “deduz-se”. Todavia, o fato de algo ser deduzido não significa que há dúvida sobre esse algo.

Portanto, afasto a presente reclamação.

1.10 MULTA DE OFÍCIO – QUALIFICAÇÃO – FRAUDE E CONLUÍO

A exigência do IRRF foi acompanhada da exigência de multa de ofício qualificada, em razão do entendimento de que o contribuinte praticou uma fraude e agiu com dolo, em conluio com a empresa CAO A SERVIÇOS conforme o seguinte excerto (fls. 2318):

O instituto jurídico da fraude é conceituado pelo art. 72 da Lei n. 4.502/64:

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.

No presente caso, a ação dolosa fica tipificada pela inconformidade do registro fiscal efetuado pelo contribuinte, que está em desacordo com a prova documental apresentada.

Com efeito, embora as transferências bancárias — no montante de R\$35.000.000,00, conforme consta dos extratos do Banco BVA — indiquem, no seu histórico, "EMIÇÃO TED E" a benefício da "CAOA MONTADORA DE VEÍCULOS", na contabilidade da CAO A SERVIÇOS tais pagamentos foram registrados na conta contábil 1110310010 • BVA- 111921-01, com o seguinte histórico: "DISTRIBUIÇÃO ANTEC. DE LUCRO SÓCIO CAO A FAMILY".

O registro contábil de fato diverso (distribuição de lucro à CAO A FAMILY) do que o apontado em documento comprobatório de transferência bancária (transferência à CAO A MONTADORA) INDICA, inquestionavelmente, uma ação tendente a "modificar as características essenciais" do fato gerador, registrando na contabilidade uma operação em tese não tributável, mas inexistente (distribuição de lucros à sócia), em lugar de registrar a efetiva transferência de valores a pessoa jurídica sem vínculos comerciais ou societários com o contribuinte, o que configurou o pagamento sem qualquer fundamento jurídico-econômico.

[...]

Conquanto este Termo tenha por objeto a constatação de pagamentos efetuados sem causa identificável, efetuados pela CAO A SERVIÇOS em favor da HYUNDAI CAO A, é importante frisar que a fraude constatada no item 7.4, supra, tem por suporte o conluio entre essas pessoas jurídicas, demonstrado pelo planejamento abusivo, acima abordado.

Com efeito, não se deve perder do horizonte fiscal a constatação de 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 pessoa jurídica interposta CAO A SERVIÇOS, que era carente de qualquer estrutura operacional para prestar os serviços avançados em contratos com os tomadores desses serviços.

Esse acordo doloso (conluio) fica patentemente caracterizado ao verificar que, essa transposição ilícita de receitas (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 dos anos-calendário 2012 e 2013 na forma do lucro arbitrado, do que decorreu 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 de modo flagrante 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, mas não, em contrapartida, 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.

É diante desse conluio — que pode ser considerado um verdadeiro "pano de fundo" envolvendo a CAO A SERVIÇOS e a HYUNDAI CAO A — que deve ser analisada a infração fiscal tipificada como "pagamento sem causa", configurada pelo disparate entre o registro contábil de fato diverso do consignado em documento bancário comprobatório. Esse ato doloso consistiu em travestir-se de "distribuição de lucros" (à CAO A FAMILY) as remessas financeiras a outra empresa do grupo. (CAO A MONTADORA), sem indicação do título jurídico-econômico que justificou essas transferências.

O recorrente refuta a existência do dolo afirmando a sua boa-fé. Para tanto, aduz que foi a CAO A SERVIÇOS quem esclareceu o erro na sua contabilidade e a correta operação que motivou os pagamentos; que a própria fiscalização reconheceu a idoneidade da contabilidade desta empresa; que colaborou com a fiscalização, fornecendo inclusive extratos bancários; que a verdade material supera o formalismo; que a fiscalização apenas presumiu o alegado conluio; que não houve qualquer vantagem tributária na ação imputada de irregular; tudo conforme o seguinte excerto (fls. 3060):

Nota-se que definitivamente tais hipóteses não ocorreram no presente caso. A CAO A Serviços jamais teve como intuito impedir, retardar ou alterar a ocorrência de fatos geradores ou afetar de qualquer forma as suas obrigações tributárias. Afinal a indicação de que os registros contábeis estavam equivocados foi da própria CAO A Serviços, que na primeira oportunidade oferecida pela Fiscalização explicitou o equívoco na sua escrituração, ao mesmo tempo em que ofereceu os extratos bancários que identificavam essas transferências, bem como, as suas respectivas causas, por meio do contrato de mútuo que justificava essa operação.

[...]

Ressalte-se que o próprio Sr. Agente Fiscal acaba por reconhecer expressamente no TVF que a CAO A Serviços "registrou os lançamentos contábeis sem indícios de fraude, erro ou deficiência" (g.n.).

Ou seja, apesar de a Autoridade Fiscal alegar que a imputação da fraude no presente caso estaria configurada pelo equívoco cometido na contabilidade da CAO A Serviços, ela mesma reconhece que tal escrituração é hábil e idônea, não apresentando qualquer indício de ato fraudulento.

Destaca-se ainda que todos os esclarecimentos foram devidamente prestados no curso da fiscalização, ou seja, nada foi omitido à Autoridade Fiscal, pelo contrário, toda a documentação necessária para demonstrar esse equívoco foram efetivamente fornecidas, abrindo mão até mesmo do seu direito constitucional ao sigilo bancário, que para ser afastado pela Fiscalização exigiria intimação específica devidamente fundamentada.

[...]

Quer dizer, com base no princípio da verdade material não poderia a Autoridade Fiscal utilizar como elemento ensejador de suposto dolo da CAO A Serviços, o mero equívoco na sua escrituração contábil, uma vez que estar-se-ia elevando os registros formais ao patamar de principal elemento de convencimento da Fiscalização, quando em verdade é a realidade factual que deve ser o elemento de prova buscado. Em momento algum durante o processo fiscalizatório, a Autoridade Fiscal teve dúvidas quanto ao real fundamento das transferências bancárias realizadas.

[...]

Ora, obviamente não há que se falar em conluio no presente caso. Conluio de quem? Da Recorrente com quem? Para prejudicar quem? De fato, a Autoridade Fiscal, em nenhum momento comprovou tal prática por parte da Recorrente, o que também demonstra a imprecisão para a tipificação desses tipos penais, que, reitera-se, devem ser provados e não presumidos.

Ocorre que o conluio exige, para a sua consumação, que um conjunto de pessoas físicas ou jurídicas se afilie a fim de praticar fraude. No presente caso, tendo-se afastado a configuração de fraude (seu pressuposto), por consequência, não se poderá falar em conluio, nos termos do dispositivo legal que o prescreve.

[...]

Na linha do exposto no tópico acima, tem-se que a Autoridade Fiscal, para fundamentar a qualificação da multa diante de suposto comportamento fraudulento da CAO A Serviços, limitou-se a afirmar que o registro contábil equivocado modificou as características essenciais do fato gerador.

[...]

Em verdade, a mera verificação de um suposto comportamento fraudulento por si só não é capaz de fazer incidir a hipótese do artigo 72 da Lei nº 4.502/64, deve a Autoridade Fiscal demonstrar a configuração de uma vantagem tributária que decorresse diretamente desses vícios nos lançamentos contábeis realizados. Ou seja, trata-se de elemento essencial e inafastável para configurar a hipótese de qualificação da multa de ofício.

[...]

Assim, levando-se em consideração o registro contábil correto, qual seja, as transferências bancárias para a CAO A Montadora a título de mútuo, e mesmo se considerar-se que tais transferências foram realizadas a título de uma mera liberalidade - o que se admite para argumentar -, impacto algum traria tal escrituração para fins de apuração da base de cálculo dos tributos no regime de lucro arbitrado. Afinal, tratam-se de operações que quando da sua realização não têm o condão de alterar a receita bruta auferida para fins de incidência do IRPJ.

Deve-se ter em mente que os pagamentos em tela estão inseridos em um contexto de fraude e conluio entre as empresas CAO A SERVIÇOS e a HYUNDAI CAO A,

conforme já foi exaustivamente analisado no julgamento do processo nº 19515.721231/2017-35, o qual está sendo julgado em conjunto com o presente processo, exatamente pela conexão existente entre eles. Na espécie, entendo que os pagamentos em tela são a continuação da fraude, ou melhor, a sua exaustão, na medida em que as receitas omitidas são agora transferidas e utilizadas por terceiros.

Assim, deve-se fazer uma referência ao quadro fático que foi pormenorizado no referido processo nº 19515.721231/2017-35 e é também descrito no presente processo.

Sabe-se que fazia parte da atividade econômica da HYUNDAI CAO A, dentre os seus próprios clientes, a captação de clientes para empresas financiadoras e seguradoras, as quais pagavam uma comissão àquela empresa.

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 penal que norteia a aplicação da qualificação da multa de ofício, nos termos da legislação mencionada e conforme o quadro fático descortinado pela fiscalização.

A mesma empresa putativa também foi utilizada para dar destinação para as receitas omitidas, uma vez que as havia declarado como suas. Saliente-se que há aqui uma continuidade da conduta dolosa. Contudo, como não exercia qualquer atividade produtiva, a empresa putativa não poderia consumir tais receitas. É nesse contexto que surgiram os referidos pagamentos.

Tais pagamentos foram contabilizados, inicialmente, como antecipação de lucros aos sócios, embora os valores tenham sido transferidos para uma terceira empresa do mesmo grupo econômico. A fiscalização intimou a empresa autora dos pagamentos para justificar tal incoerência e, somente então, mediante uma coerção oficial, é que apresentou uma nova justificativa. Assim, não há que se falar em espontaneidade do fiscalizado.

Mesmo a nova causa apontada para os pagamentos se mostrou inverossímil, uma vez que desprovida de qualquer contexto negocial e evidenciada por contrato que somente tem eficácia entre as partes, uma vez que é um contrato particular sem registro público e que foi lavrado na ausência de qualquer testemunha.

Assim, verifico que todos os argumentos do recorrente já foram refutados no presente processo e entendo que o contribuinte, ao realizar pagamentos sem uma causa conhecida, compôs mais uma peça da fraude fiscal sobejamente demonstrada, mediante conluio

com a CAO A SERVIÇOS, ficando evidenciado o seu dolo e dando ensejo à qualificação da multa de ofício.

1.11 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 nº 9.430/1996, conforme apontado nos autos de infração. Deixar de aplicar a multa de ofício por considerá-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 nº 2, verbis:

Súmula CARF nº 2

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

Assim, a presente reclamação deve ser afastada.

2 CAO A SERVIÇOS E REPRESENTAÇÃO COMERCIAL LTDA (fls. 3129).

O responsável tributário CAO A SERVIÇOS foi cientificado da decisão de primeira instância em 20/09/2018 (fls. 2984) e seu recurso voluntário foi apresentado em 18/10/2018 (fls. 3127). 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 nº 01, de 2010, o que corresponderia a uma inovação no critério jurídico adotado no auto de infração. Com isso, requer a declaração de nulidade daquela decisão, conforme o seguinte excerto (fls. 3134):

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, I, do CTN. Confira-se:

[...]

Ocorre que, de forma totalmente inovadora, a DRJ buscou sustentar com base na Nota GT Responsabilidade Tributária nº 01, de 17 de dezembro de 2010, a qual traz as conclusões do Grupo de Trabalho constituído pela Portaria Conjunta

PGFN/RFB nº 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. 2963):

Quanto ao interesse comum, cabe transcrever trecho da Nota GT Responsabilidade Tributária nº 1, de 17 de dezembro de 2010, que traz as conclusões do Grupo de Trabalho constituído pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 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 nº 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. 3137):

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.

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).

[...]

Com efeito, cabe ressaltar que, muito embora a Fiscalização tenha citado o artigo 124, inciso I do CTN no "Enquadramento Legal" do Demonstrativo de Responsáveis Tributários que acompanhou os presentes autos de infração, o Termo de Verificação Fiscal que fundamentou o lançamento e o Termo de Responsabilidade Tributária não fazem qualquer menção aos motivos e fatos infringidos que levariam à responsabilização do Recorrente por suposto "interesse comum", o que evidencia ainda mais a arbitrariedade na atribuição da responsabilidade em questão.

Ao contrário do que afirma o recorrente, entendo que a empresa HYUNDAI CAO A praticou uma infração tributária e que o correspondente crédito tributário foi competentemente constituído, 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 afirma, ainda, que a fiscalização não teria apontado os fatos que a levaram a imputar responsabilidade a 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. 2323):

Esse acordo doloso (conluio) fica patentemente caracterizado ao verificar que, essa transposição ilícita de receitas (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 dos anos-calendário 2012 e 2013 na forma do lucro arbitrado, do que decorreu 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 de modo flagrante 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, mas não, em

contrapartida, 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.

É diante desse conluio — que pode ser considerado um verdadeiro "pano de fundo" envolvendo a CAO A SERVIÇOS e a HYUNDAI CAO A — que deve ser analisada a infração fiscal tipificada como "pagamento sem causa", configurada pelo disparate entre o registro contábil de fato diverso do consignado em documento bancário comprobatório. Esse ato doloso consistiu em travestir-se de "distribuição de lucros" (à CAO A FAMILY) as remessas financeiras a outra empresa do grupo. (CAO A MONTADORA), sem indicação do título jurídico-econômico que justificou essas transferências.

Portanto, uma vez caracterizada a fraude, que consistiu em "inserir elementos inexatos em livro exigido pela lei fiscal" (inciso II do art. 1o. da lei n. 8.137/90) decorre 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 de conluio com a HYUNDAI CAO A, e nesse âmbito agiu como fonte pagadora de valores sem causa identificável, em favor da CAO A MONTADORA,

Fica 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, ficam responsabilizados pelos créditos tributários lançados, de forma solidária com o sujeito passivo HYUNDAI CAO A DO BRASIL LTDA, 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 apontada pela fiscalização.

Nesse viés, o recorrente afirma que a acusação fiscal 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; e a impossibilidade de desconsideração do contrato de mútuo.

Verifico que os argumentos do recorrente são uma reprodução dos argumentos já trazidos no recurso voluntário do contribuinte autuado e já analisados nos itens 1.4 e 1.6 desse acórdão. 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 em tela com a participação ativa e direta do recorrente, conforme os fundamentos já expostos nos mesmos itens supracitados.

2.5 PAGAMENTO SEM CAUSA – HIPÓTESE LEGAL

O recorrente afirma que a situação fática registrada nos autos não permite a aplicação do artigo 61, §1º, da Lei nº 8.981/1995, o qual foi apontado como fundamento legal do presente auto de infração. Para isso, defende que há uma distinção entre causa e motivo e que a rejeição do efeito probatório do contrato de mútuo, por parte do fisco, poderia significar uma ausência de motivo, que levaria a uma glosa de despesa, mas não a uma ausência de causa.

Verifico que os argumentos do recorrente são uma reprodução dos argumentos já trazidos no recurso voluntário do contribuinte autuado e já analisados no item 1.5 desse acórdão. Assim, esses argumentos devem receber a mesma decisão já exposta naquele item, no sentido de corroborar o entendimento de que o contribuinte HYUNDAI CAO A praticou a infração em tela com a participação ativa e direta do recorrente, conforme os fundamentos já expostos.

2.6 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. 3161):

Com isso, pelo fato de não existir no Direito Tributário um conceito de solidariedade, o conceito trazido pelo artigo 264, do Código Civil, deve ser aplicado para todas as relações e disposições da legislação tributária, nos termos do artigo 11012 do CTN, de forma que somente há que se falar em "interesse comum" quando restar verificada uma multiplicidade de contribuintes concorrendo na hipótese de incidência da obrigação principal.

Diante do exposto, conclui-se que o artigo 124, inciso I, do CTN não se presta a responsabilizar terceiros que possuem mero interesse econômico, uma vez que seu âmbito de aplicação está adstrito aos casos em que há a verificação de uma multiplicidade de contribuintes figurando no mesmo polo da relação descrita como hipótese de incidência da obrigação principal.

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, conforme o seguinte excerto (fls. 3162):

No presente caso, não foi demonstrado sequer interesse econômico, que dirá interesse jurídico na situação descrita como fato gerador da obrigação tributária no caso concreto.

Realmente, o fato que desencadeou a tributação retratada nos presentes autos foi o pagamento no valor de R\$ 35 milhões a Caoa Montadora supostamente realizado "sem causa".

Nos termos em que relatada a autuação fiscal, foi eleito como o devedor principal a Hyundai Caoa, já que supostamente as receitas utilizadas em tal pagamento seria de sua titularidade.

É, portanto, desconsiderada a figura da Recorrente.

Ora, como pode haver interesse jurídico ou mesmo econômico no pagamento descrito na autuação fiscal se a figura da Recorrente é desconsiderada para fins de imputação do crédito tributário ao devedor principal?

Se o pagamento é realizado às custas do devedor principal, segundo a ótica fiscal, resta claro que a Recorrente não teria nenhum interesse em tal fato, de tal modo que improcede a imputação da responsabilidade no caso concreto com fundamento no artigo 124, inciso I, do CTN.

Entendo que não há a alegada contradição no fato de o recorrente ser imputado como responsável tributário por obrigação tributária sobre pagamento realizado por ele mesmo. O fato é que o recorrente não era o titular das receitas que possibilitaram os pagamentos. O fato de a fiscalização ter exigido o IRRF de quem de direito não impede que o recorrente seja responsabilizado por esse tributo, 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 definissem 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.

2.7 MULTA DE OFÍCIO – QUALIFICAÇÃO – FRAUDE E CONLUÍO

O recorrente combate a qualificação da multa de ofício exigida reproduzindo argumentos já apresentados no recurso voluntário do contribuinte e já devidamente analisados no presente acórdão, mormente no item 1.10 acima.

Assim, esses argumentos devem receber a mesma decisão já exposta naquele item, no sentido de corroborar o entendimento de que o contribuinte HYUNDAI CAO praticou a infração em tela com dolo, conforme os fundamentos já expostos no mesmo item supracitado, pelo que deve ser mantida a qualificação da multa de ofício.

2.8 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 nº 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 nº 2, verbis:

Súmula CARF nº 2

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

Assim, a presente reclamação deve ser afastada.

2.9 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 1.9 acima.

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

2.10 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 19/09/2018 (fls. 2981) e seu recurso voluntário foi apresentado em 18/10/2018 (fls. 3229). 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. 3234):

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; e (ii) III.3.2 - Da Não Ocorrência de Atos Praticados com Excesso de Poderes ou Infração de Lei, Contrato Social ou Estatutos.

Por questão de clareza, destaco o seguinte trecho do acórdão recorrido (fls. 2965):

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, tendo a CAO SERVIÇOS como "interposta pessoa", e que houve "planejamento tributário abusivo" com vistas a deslocar a tributação das receitas advindas desta atividade para CAO SERVIÇOS, optante pelo lucro presumido/arbitrado, enquanto que a HYUNDAI CAO, obrigada ao lucro real, deduzia parcela significativa das despesas vinculadas a tal atividade. A existência deste "planejamento tributário abusivo" resultou em recursos financeiros pertencentes a HYUNDAI CAO nas mãos da CAO SERVIÇOS, cuja destinação objetivou-se também não tributar.

A contabilização das transferências de tais recursos para a CAO MONTADORA sob a falsa roupagem de distribuição de lucros visou claramente afastar estes valores da tributação. Houve o claro objetivo de alterar a natureza dos recursos transferidos, com vistas a impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, o que caracteriza 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 pagar menos tributo, não só com o deslocamento fraudulento da tributação da HYUNDAI CAO para CAO SERVIÇOS, como também pela contabilização das transferências como distribuição de lucros com o objetivo de afastar tal operação da tributação, resta também configurado o conluio, nos termos do art. 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

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 forma personalíssima, para que o responsabilize solidariamente

pelo crédito 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.

Diante de tais constatações, entendo que as reclamações de omissão do acórdão recorrido são desprovidas de fundamento fático, pelo que afasto 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. 2323):

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.

[...]

Esse acordo doloso (conluio) fica patentemente caracterizado ao verificar que, essa transposição ilícita de receitas (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 dos anos-calendário 2012 e 2013 na forma do lucro arbitrado, do que decorreu 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 de modo flagrante 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, mas não, em contrapartida, 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.

É diante desse conluio — que pode ser considerado um verdadeiro "pano de fundo" envolvendo a CAO A SERVIÇOS e a HYUNDAI CAO A — que deve ser analisada a infração fiscal tipificada como "pagamento sem causa", configurada pelo disparate entre o registro contábil de fato diverso do consignado em documento bancário comprobatório. Esse ato doloso consistiu em travestir-se de "distribuição de lucros" (à CAO A FAMILY) as remessas financeiras a outra empresa do grupo. (CAO A MONTADORA), sem indicação do título jurídico-econômico que justificou essas transferências.

[...]

Fica 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, ficam responsabilizados pelos créditos tributários lançados, de forma solidária com o sujeito passivo HYUNDAI CAO A DO BRASIL LTDA, 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.

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 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.

3.4 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. 3242):

Ainda que se entenda que o Recorrente poderia ser responsabilizado pela transferência de valores entre a CAO A Serviços e a CAO A Montadora, 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.

Apesar de ser extremamente lacunosa a solidariedade imputada pela Fiscalização, imagina-se que tal responsabilidade teria sido atribuída apenas e tão somente com base no fato do Recorrente ser, à época da ocorrência dos fatos, o administrador da Hyundai CAO A (que, supostamente, teria se beneficiado dos

pagamentos) e da CAO A Serviços (que, supostamente, não teria condições de prestar os serviços de venda de financiamentos e seguros).

Entretanto, tal entendimento está completamente equivocado, sendo inaplicável a desconsideração da personalidade jurídica, com a consequente 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 os fatos apurados nos autos.

Diante do exposto, afasto a presente reclamação.

3.5 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, a reclamação do recorrente deve ser afastada.

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. 3247):

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 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.

[...]

Ocorre que a Fiscalização foi incapaz de traçar qualquer comentário a respeito do elemento dolo eventualmente praticado pelo Recorrente em sua autuação. Em verdade, bastou-se em transcrever trecho da doutrina no sentido de que interposta pessoa é prova de dolo (fl. 22 do TVF), além de alegar, genericamente, sobre a suposta infração à lei, sem fundamentá-la, para em seguida mencionar que haveria "fraude e conluio" (fl. 25 do TVF) entre as pessoas jurídicas.

[...]

Com efeito, como não houve a comprovação do dolo por parte do Recorrente, torna-se, naturalmente, impossível a aplicação da responsabilidade tributária nos termos do artigo 135 do CTN. Nesse sentido, confira-se as lições de Emanuel Carlos Dantas de Assis:

[...]

Como já anteriormente destacado, a Fiscalização apenas cita no demonstrativo de Responsáveis Tributários que o crédito tributário constituído em face da Hyundai CAO A seria atribuível ao Recorrente com fundamento no artigo 135 do CTN, que versa sobre hipóteses de "excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto".

[...]

Ainda, reitera-se que, em momento algum, foram identificados os pretensos dispositivos de lei ou do contrato social da Hyundai CAO A /ou CAO A Serviços que

teriam sido desrespeitados pelo Recorrente, nem quais foram os atos praticados com excesso de poderes.

O que se sabe é que foram realizadas transferências legítimas de numerários da CAO A Serviços para a CAO A Montadora e, sem fundamento jurídico aparente, a Fiscalização a imputa à Hyundai CAO A. Ainda mais frágil se dá a pretensão inclusão do Recorrente como responsável tributário, sob a suposta infração à lei/contrato social, sem que haja qualquer vinculação desse sujeito com aqueles atos.

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. Também 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 reproduzindo argumentos já apresentados no recurso voluntário do contribuinte e já devidamente analisados no presente acórdão, mormente no item 1.10.

Assim, esses argumentos devem receber a mesma decisão já exposta naquele item, 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 no mesmo item supracitado, 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 1.9 acima.

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

3.9 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 nº 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 nº 2, verbis:

Súmula CARF nº 2

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

Assim, a presente reclamação deve ser afastada.

3.10 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 135, III, do CTN determina a responsabilidade 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 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 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 negar provimento aos três recursos voluntários aqui apreciados.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque

Voto Vencedor

Conselheira Bárbara Melo Carneiro, redatora designada.

Não obstante o substancial voto do eminente Relator, a turma entendeu por dar provimento ao Recurso Voluntário pelas razões abaixo expostas.

Conforme antecipado no relatório, a Autoridade Fiscal entendeu que a Recorrente realizou transferências bancárias à sociedade CAO A Montadora, sem, contudo, apresentar documentação idônea hábil a comprovar que essas transferências foram destinadas a título de empréstimo, “porquanto não foi apresentada documentação que ateste a devolução/restituição desse empréstimo que ocorreu em dezembro de 2016” (fl. 15 do TVF). Nesse sentido, não há

discordância sobre a identificação das partes envolvidas, razão pela qual a exigência de IRRF decorreria de suposto “pagamento sem causa”.

Ademais, a Autoridade Fiscal entendeu que a (fonte pagadora) CAO A Serviços não possuía condições operacionais mínimas nem para prestar os serviços de intermediação de financiamentos e seguros de veículos (razão pela qual as receitas decorrentes desses serviços foram imputadas à Recorrente – objeto de lançamento consolidado no PTA nº 19515.721231/2017-35), nem para realizar as transferências bancárias.

Dessa forma, presumiu-se que, em razão de a CAO A Serviços não ter condições de realizar os pagamentos, eis que a própria Fiscalização desconsiderou as receitas por ela auferidas (atribuindo-as à Recorrente), os pagamentos foram, também, realizados pela Recorrente. Ocorre que, o trânsito financeiro ocorreu entre a CAO A Serviços e a CAO A Montadora, bem como foi evidenciado durante o procedimento de fiscalização que a causa dessa transferência era um mútuo entre as empresas do mesmo grupo.

A Autoridade Fiscal entendeu que a ausência de “requisitos extrínsecos” afastava o caráter comprobatório dos documentos, conforme é possível verificar da e-fl. 2316 (fl. 15 do TVF):

Vale notar que quer o Contrato de Mútuo, quer seus dois Aditivos, são carentes dos requisitos extrínsecos necessários para dar efeito comprobatório aos documentos: não estão registrados, não apresentam reconhecimento de quaisquer das firmas (todas, quer das partes mutuantes, quer das partes mutuárias, do sócio Carlos Alberto de Oliveira Andrade, CPF 040.341.394-04) e carecem de assinatura de testemunhas. A falta de requisitos extrínsecos não permite concluir se os documentos foram de fato produzidos às datas que neles se registram, e a validade dos documentos, portanto, é inconclusiva.

Além disso, em razão de a contabilidade da CAO A Serviços evidenciar histórico relacionado à “distribuição antecipada de lucros”, haveria um falseamento entre a informação prestada pela Recorrente e a constante na escrituração contábil. Entretanto, sabe-se que os registros contábeis não criam as realidades econômicas, mas apenas as evidenciam. Apesar de haver divergência entre o detalhamento no histórico do lançamento contábil e as razões evidenciadas pelo Recorrente para realização do pagamento, a turma entendeu não haver incompatibilidade que indicaria o “falseamento” diagnosticado pela Autoridade Fiscal.

É importante lembrar as transações autuadas foram praticadas entre sociedades que compõem o mesmo conglomerado econômico, razão pela qual estão inseridas em uma mesma entidade econômica.

Esse ponto ganha relevância pois é comum que se utilize de caixa de sociedade com boa liquidez para fazer face aos pagamentos de sociedade que, em determinado momento, não tenha liquidez para tal. Esse movimento é prática recorrente entre os grupos empresariais. Isso não significa que essas movimentações podem ser feitas ao bel prazer dos contribuintes, já que as apurações tributárias não são realizadas com base na entidade econômica e sim na entidade jurídica. Entretanto, evidenciado pelo Recorrente os destinatários dos pagamentos e as razões pelas quais eles foram realizados, a turma entendeu não ser cabível a exigência de IRRF em razão de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

Sendo assim, durante a votação, afastou-se o argumento utilizado pela Autoridade Fiscal, tendo em vista o fato de a Recorrente trazer aos autos argumentos suficientes para afastar

os fundamentos do lançamento, evidenciando que as transações foram essencialmente mútuas entre partes relacionadas. Ante o exposto, a maioria entendeu por dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Bárbara Melo Carneiro