



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

**Processo n°** 10215.720628/2015-58  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-003.009 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de abril de 2018  
**Matéria** Simples Nacional  
**Recorrente** ESTRELA ATACADO E DISTRIBUICAO EIRELI - EPP  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL**

Ano-calendário: 2011

**OMISSÃO DE RECEITAS. COMPRAS NÃO ESCRITURADAS.**

Configura omissão de receitas a não escrituração de compras, ratificados seus pagamentos pelos fornecedores, sem que a pessoa jurídica, intimada, comprove a origem dos recursos a tais destinados.

**PENALIDADE QUALIFICADA. FUNDAMENTO.**

Sanção por ato ilícito, conferindo especial relevo ao seu caráter pedagógico, que visa desestimular a burla à atuação da administração tributária, deve ser reconhecida sua qualificação em percentual mais elevado, uma vez comprovado o intuito doloso de a pessoa jurídica, seus sócios, de direito e de fato, engendrarem mecanismos de subtração às suas responsabilidades tributárias.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**RESPONSABILIDADE PASSIVA SOLIDÁRIA. ARTIGO 135, III, DO CTN. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. EFEITOS.**

Uma vez que o sócio ou administrador da pessoa jurídica não se manifesta, consolida-se, administrativamente, matéria não impugnada.

**RESPONSABILIDADE PASSIVA SOLIDÁRIA. SÓCIOS DE FATO. CONTINUIDADE DE SIMULAÇÃO DE ALTERAÇÃO CONTRATUAL. EFEITOS.**

A continuidade da responsabilidade passiva solidária dos sócios efetivos da pessoa jurídica é inquestionável para fatos geradores apurados sob a égide da mesma e não impugnada simulação de sua alteração contratual.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário da recorrente e dos sujeitos passivos solidários

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone– Presidente

(assinado digitalmente)

Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Edgar Bragança Bazhuni, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Dias Correa, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por ESTRELA EMPREENDIMENTOS COMERCIAIS LTDA. - EPP no qual se insurge em face de decisão da DRJ do Rio de Janeiro em que decidiu por unanimidade de votos, para I.- manter, na íntegra, os tributos exigidos nestes autos: imposto de renda de pessoa jurídica, R\$ 23.210,97; CSLL, R\$ 23.210,97; COFINS, R\$ 69.141,23; PIS, R\$ 16.440,01, Contribuição Patronal Previdenciária (CPP), R\$ 198.410,39 e ICMS/PA, R\$ 153.376,34, com penalidade qualificada, 150%, e, encargos moratórios; II.- ratificar a responsabilidade passiva solidária de DEJAIR QUARELLA, CPF nº 239.545.749-34; CLEMENTINA TOGNI QUARELLA, CPF nº 149.306.498-38; FRANCISO FERREIRA DS SILVA, CPF nº 207.327.322-04 e MARIA SEBASTIANA DA SILVA, CPF nº 399.504.682-72; e III.- Referendar, por seus fundamentos, o Ato Declaratório Executivo DRF/SAN/PA nº 007, de 18/09/2015, de exclusão da pessoa jurídica do SIMPLES NACIONAL a partir de 01/01/2012.

Ante ao minucioso relatório da DRJ adoto-o em sua integralidade complementando-o ao final no que necessário:

Tratam os presentes autos de exigências de ofício do imposto de renda de pessoa jurídica, R\$ 23.210,97; da CSLL, R\$ 23.210,97; da COFINS, R\$ 69.141,23; do PIS, R\$ 16.440,01, da Contribuição Patronal Previdenciária (CPP), R\$ 198.410,39 e do ICMS/PA, R\$ 153.376,34, atinentes ao ano calendário de 2011, acrescidas de penalidade qualificada, 150%, e encargos moratórios, de pessoa jurídica tributada sob o SIMPLES NACIONAL, fls. 2.

2.- De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 88/99, fundamentaram as exações a omissão de receitas correspondente à não escrituração de pagamentos de compras efetuados no curso do ano calendário, em consonância com o art. 40 da Lei nº 9.430/96.

2.1.- Os pagamentos foram obtidos através de circularização de fornecedores da pessoa jurídica, conforme listados às fls. 100/113, não justificada por esta a origem dos recursos a tal dispendidos. Os extratos bancários, obtidos através de RMF, serviram à corroboração dos dispêndios junto a fornecedores.

2.2.- Na apuração dos percentuais de tributos aplicáveis à receita foram consideradas as receitas brutas acumuladas dos doze meses anteriores, conforme demonstrativo de fls. 97/98, em consonância com a Lei Complementar nº 123/06.

2.2.1.- Em decorrência das alterações de alíquotas ante a receita total apurada (declarada mais omitida), foram exigidas diferenças tributárias relativamente às receitas declaradas, conforme demonstrativos de fls. 8/10.

2.3.- A penalidade qualificada foi fundamentada no artigo 73 da Lei nº 4502/64 – simulação, dado que, a entendimento da auditoria.

2.3.1.- fls. 93:

No decorrer da ação fiscal verificou-se indícios que o Sr. Dejair Quarella e a Sra. Clementina Togni Quarella simularam a venda da empresa Estrela Empreendimentos Comerciais LTDA – ME para os atuais sócios, Maria Sebastiana Ferreira da Silva e Francisco Ferreira da Silva no final de 2008, conforme o relatado no processo nº 10215.720165/2010-10, páginas 391 a 393.

2.3.2.- fls. 95:

O contrato de sociedades alterado através de falsa declaração da alteração da participação societária é um contrato de alienação simulado por não corresponder à vontade real das partes, inciso II, § 1º, art. 167 da Lei 10406/2002 (Código Civil).

Art.167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. §1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira.

Todos esses indícios sugerem que os antigos sócios, Sr. Dejair Quarella e Clementina Togni Quarella, nunca alienaram efetivamente a empresa, estes somente foram acobertados por terceiras pessoas (“laranja”) que emprestaram o nome para que estes realizassem operações em nome da pessoa jurídica.

2.3.3.- fls. 98:

houve, em tese, um ajuste doloso entre a autuada e os sujeitos passivos solidários, pois estes utilizaram-se de meios para verem afastadas de si as obrigações tributárias, através da interposição de pessoas, cujo o objetivo foi o de ocultar o real administrador e proprietário da autuada (Sr. Dejair Quarella e Sra.Clementina Togni Quarella) e, por conseguinte, fugir ao cumprimento das obrigações tributárias e dificultar o conhecimento e a exigência dos créditos tributários devidos, por parte do Fisco.

2.4.- Em consequência, com fundamento no artigo 135, III, do CTN, foram declarados pela auditoria responsáveis passivos solidários, fls. 87:

2.4.1.- DEJAIR QUARELLA, CPF nº 239.545.749-34;

2.4.2.- CLEMENTINA TOGNI QUARELLA, CPF nº 149.306.498-38;

2.4.3.- FRANCISCO FERREIRA DA SILVA, CPF nº 207.327.322-04 – sócio, e,

2.4.4.- MARIA SEBASTIANA DA SILVA, CPF nº 399.504.682-72 – sócia.

3.- Por fim, através do Ato Declaratório Executivo DRF/SAN/PA nº 007, de 18/09/2015, a pessoa jurídica foi excluída do SIMPLES NACIONAL a partir de 01/01/2012, com fundamento no artigo 29, I e IV, da Lei Complementar nº 123/06: falta de comunicação da ultrapassagem do limite previsto no at. 12, I, da Resolução CGNS nº 04/2007, e por se tratar de pessoa jurídica constituída por interpostas pessoas, fls. 118.

4.- Foram cientificados das exigências e do Ato Declaratório Executivo, ante reportado, tanto a pessoa jurídica, como os solidários responsáveis, em 22/09/2015, fls. 1410/1414, exceto CLEMENTINA TOGNI QUARELLA, cientificada dos mesmos atos em 25/09/2015, fls. 1415.

4.1.- A pessoa jurídica acostou aos autos as impugnações de fls. 1417/1421, protocoladas em 30/09/2015, insurgência contra a exclusão do SIMPLES NACIONAL, e, de fls. 1424/1458, protocolada em 07/10/2105, relativamente às exigências destes autos.

5.- Quanto à exclusão do SIMPLES NACIONAL alega, em síntese, que

5.1.- a retroatividade do ADE feriria direitos constitucionais da requerente, exarados nos artigos 5º, parágrafo 1º, e 150, IV, ambos da Constituição Federal, relativamente a 2012, quando operou sob o SIMPLES sem quaisquer contestações da Receita Federal;

5.2.- o Ato Declaratório Executivo (ADE) não pode ser julgado antes do processo principal – o auto de infração, que apurou omissão de receitas, dado que dele decorre;

6.- No que se relaciona às exigências destes autos, alega, igualmente, em síntese:

6.1.- não houve omissão de compras em 2011; sim, valores de compras de 2010 pagas em 2011, já computadas no processo nº 10215.720.165/2010-10; as mercadorias foram adquiridas por um conjunto de empresas para obtenção de um desconto maior; houve, sim, erro material por não registro de recursos de terceiros para seu pagamento;

6.1.1.- a diferença entre a receita atribuída pela auditoria e a receita declarada pela impugnante não é de responsabilidade desta; sim, de terceiras empresas no conjunto das compras;

- 6.2.- não foi dado conhecimento do motivo da fiscalização, sendo esta dirigida apenas à pessoa jurídica; não, a seus sócios;
- 6.3.- o não encerramento da fiscalização no prazo de 360 implicou preclusão do procedimento, uma vez que a impugnante foi prejudicada pelos encargos moratórios;
- 6.4.- não foi definido valor com base de cálculo, sim, adotado o maior valor;
- 6.5.- a auditoria não poderia atribuir responsabilidade solidária a terceiros por alteração contratual efetivada há mais de 5 anos, que já serviu para procedimentos anteriores;
- 6.6.- houve quebra de sigilo bancário sem prévia autorização judicial, caracterizadora de sua inconstitucionalidade;
- 6.7.- a auditoria não prestou informações à impugnante sobre empresas identificadas como suas fornecedoras, o que implica cerceamento do direito de defesa;
- 6.8.- a Sra. Maria Marilene é procuradora de seus irmãos; não, interposta pessoa;
- 6.9.- a auditoria não pode penalizar em duplicidade os Srs. Dejair Quarella e Clementina Togni Quarella pelo mesmo fato, já que foram penalizados em 2011, processo nº 10215.72.165/2020-10, em julgamento junto ao CARF e a alteração contratual ter sido realizada há mais de 5 anos;
- 6.10.- foi indicada a Lei Complementar nº 123/06 para cálculo dos tributos destes autos; nenhum artigo da mesma lei determina o cálculo, o que torna improcedente o procedimento;
- 6.10.1.- ao somar a receita declarada como base de cálculo dos tributos devidos a auditoria exigiu penalidade de 150% sobre tributos pagos, não ocorrendo intenção dolosa da requerente para imposição de tal penalidade;
- 6.11.- a taxa SELIC é inconstitucional.

O acórdão lavrado pela r. DRJ restou assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

AUDITORIA TRIBUTÁRIA. PRECLUSÃO.

Observado o conceito decadencial não ocorre a preclusão de auditoria tributária para eventual constituição de crédito tributário, dado que o procedimento é vinculado à complexidade das verificações e às contrapartidas do contribuinte e/ou de terceiros para a celeridade de seu prazo de apuração.

PROVA MATERIAL. INADMISSIBILIDADE DE SIMPLES ALEGAÇÕES.

Incumbe à parte trazer aos autos as provas de alegações factuais, sem as quais descabe sejam estas consideradas.

FUNDAMENTOS LEGAIS E BASE DE CÁLCULO, COEFICIENTES E PENALIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Injustificável a alegação de desconhecimento dos fundamentos legais, bases de cálculo, coeficientes de incidência tributária e penalidade expressamente constantes da autuação que lhes deu causa.

SIGILO BANCÁRIO. QUEBRA ADMINISTRATIVA.

CONSTITUCIONALIDADE. Após a decisão de repercussão geral do STF, REsp nº 601314/SP, a quebra administrativa de sigilo bancário se tornou causa finita por ausência de qualquer ilicitude constitucional.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

RESPONSABILIDADE PASSIVA SOLIDÁRIA. ARTIGO 135, III, DO CTN. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. EFEITOS.

Uma vez que o sócio ou administrador da pessoa jurídica não se manifesta, consolida-se, administrativamente, matéria não impugnada.

RESPONSABILIDADE PASSIVA SOLIDÁRIA. SÓCIOS DE FATO. CONTINUIDADE DE SIMULAÇÃO DE ALTERAÇÃO CONTRATUAL. EFEITOS.

A continuidade da responsabilidade passiva solidária dos sócios efetivos da pessoa jurídica é inquestionável para fatos geradores apurados sob a égide da mesma e não impugnada simulação de sua alteração contratual.

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2011

OMISSÃO DE RECEITAS. COMPRAS NÃO ESCRITURADAS.

Configura omissão de receitas a não escrituração de compras, ratificados seus pagamentos pelos fornecedores, sem que a pessoa jurídica, intimada, comprove a origem dos recursos a tais destinados.

PENALIDADE QUALIFICADA. FUNDAMENTO.

Sanção por ato ilícito, conferindo especial relevo ao seu caráter pedagógico, que visa desestimular a burla à atuação da administração tributária, deve ser reconhecida sua qualificação em percentual mais elevado, uma vez comprovado o intuito doloso de a pessoa jurídica, seus sócios, de direito e de fato, engendram mecanismos de subtração às suas responsabilidades tributárias.

TAXA SELIC. LEGITIMIDADE. ISONOMIA TRIBUTÁRIA.

Como critério de atualização de créditos e débitos tributários a taxa SELIC não pode ser descartada unilateralmente, em desfavor do Estado credor.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A contribuinte, ora Recorrente, apresentou o presente Recurso Voluntário em que alega que o auditor não apresenta documentos para comprovar que a recorrente é responsável pela omissão. Sustenta ainda que o Processo Administrativo não pode se iniciado com base em mera presunção. Há autuação em duplicidade, uma vez que alguns depósitos representam vendas já submetidas a tributação.

Afirma ainda que não foram confrontados os valores das notas fiscais com os pagamentos via depósito bancários, não tendo deduzido os valores pagos através das notas fiscais com os depósitos.

Deveria ser excluída a responsabilidade do sócio DEJAIR QUARELLA uma vez que este ingressou na sociedade em 10 de julho de 2003 e se retirou em 20 de novembro de 2008. Não havendo dissolução irregular da sociedade. Não houve comprovação efetiva de sua participação nos atos em 2011, apenas utilizando como prova emprestada uma fiscalização de 2006. O art. 135, III do CTN não sustenta a responsabilidade suscitada.

Afirma ainda que o senhor DEJAIR QUARELLA não possuía vínculo com a Recorrente, no ano de 2011 era funcionário da empresa GLOBO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS HIGIENE E LIMPEZA EIRELI – ME.

Sustenta ainda que a Senhora CLEMENTINA TOGNI QUARELLA se retirou da sociedade em 2008, e ainda há época era tão somente sócia cotista, sem poder de mando, sem recebimento de pro-labore. Separou-se do Senhor DEJAIR QUARELLA em julho de 2006.

Sustenta ainda que o Senhor FRANCISCO FERREIRA DA SILVA é empresário e continua sócio da empresa até a presente data (28.11.2016, segundo o RV).

Alega que a auditora incluiu a Senhora MARIA SEBASTIANA DA SILVA como responsável solidária sem comprovar sua participação, tão somente pelo fato de ser sócia da sociedade.

Sustenta que se a auditora pegou provas emprestadas do Processo Administrativo n. 10215.720165/2010-10, também deveria aplicar o resultado do julgamento alcançado naquele processo, em que se excluiu a responsabilidade dos sócios CLEMENTINA TOGNI QUARELLA, FRANCISCO FERREIRA DA SILVA, MARIA SEBASTIANA DA SILVA.

Sustenta que se aplica a espécie entendimento do e. STJ que impossibilita a inclusão do sócio no polo passivo pelo mero inadimplemento fiscal.

Sustenta ainda que a auditora fiscal apenas apresentou uma relação digitada com valores sem identificar se era venda de produtos, alegando se tratar apenas de depósitos e sem apresentar os comprovantes. Afirma ainda a impossibilidade de controlar os depósitos, pois as empresas de fora de Santarém realizam depósitos em 30, 60 e 90 dias e são depositados em parcelas sem corresponder ao valor integral da nota fiscal.

Afirma que a auditora autuou pelos valores identificados no extrato sem deduzir as vendas, o que implicaria em dupla incidência, uma vez que os impostos correspondentes eram pagos através das notas fiscais conforme PGDAS.

Alega ainda a impossibilidade de autuação com base na quebra do sigilo bancário, que se configuraria em prova ilícita.

Por fim, sustenta a inaplicabilidade da multa de 150%, uma vez não tendo sido provado o dolo, fraude ou simulação.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira- Relator

### **1. DA ADMISSIBILIDADE:**

O recurso foi tempestivamente interposto e preenche os demais requisitos legais e regimentais para sua admissibilidade, portanto, merecer conhecimento.

### **2. PRELIMINARES**

No entendimento da Recorrente, a autuação seria nula em razão dos dados terem sido obtidos por quebra do sigilo bancário sem a necessária autorização judicial mesmo após o advento da LC nº 105/01. Vale lembrar que o Egrégio Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade do art. 6 da Lei Complementar n. 105/01 nos autos do RE n. 601.314-SP com repercussão geral, o que vincula este tribunal administrativo nos termos do art. 62, §2º do RICARF. E ainda que assim não o fosse, nos termos do caput do art. 62 do RICARF e da Súmula 2 do CARF, este Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, como muito bem fundamentado na DRJ.

Por este motivo deixo de conhecer dos argumentos lançados contra a constitucionalidade do art. 6 da Lei Complementar 105/01 e do Decreto n. 3724/01, e que poderiam acarretar na ilicitude das provas juntadas aos autos.

Ademais, tem-se que todos os argumentos suscitados pela recorrente sucumbem no mérito diante do reconhecimento da Constitucionalidade pelo E. Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 601.314, com repercussão geral, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, em acórdão que restou assim ementado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO AO SIGILO BANCÁRIO. DEVER DE PAGAR IMPOSTOS. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÃO DA RECEITA FEDERAL ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/01. MECANISMOS FISCALIZATÓRIOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A TRIBUTOS DISTINTOS DA CPMF. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA. LEI 10.174/01.

1. O litígio constitucional posto se traduz em um confronto entre o direito ao sigilo bancário e o dever de pagar tributos, ambos referidos a um mesmo cidadão e de caráter constituinte no que se refere à comunidade política, à luz da finalidade precípua da tributação de realizar a igualdade em seu duplo compromisso, a autonomia individual e o auto-governo coletivo.

2. Do ponto de vista da autonomia individual, o sigilo bancário é uma das expressões do direito de personalidade que se traduz em ter suas atividades e informações bancárias livres de ingerências ou ofensas, qualificadas como arbitrárias ou ilegais, de quem quer que seja, inclusive do Estado ou da própria instituição financeira.

3. Entende-se que a igualdade é satisfeita no plano do auto-governo coletivo por meio do pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva do contribuinte, por sua vez vinculado a um Estado soberano comprometido com a satisfação das necessidades coletivas de seu Povo.

4. Verifica-se que o Poder Legislativo não desbordou dos parâmetros constitucionais, ao exercer sua relativa liberdade de conformação da ordem jurídica, na medida em que estabeleceu requisitos objetivos para a requisição de informação pela Administração Tributária às instituições financeiras, assim como manteve o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, observando-se um traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal.

5. A alteração na ordem jurídica promovida pela Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, uma vez que aquela se encerra na atribuição de competência administrativa à Secretaria da Receita Federal, o que evidencia o caráter instrumental da norma em questão. Aplica-se, portanto, o artigo 144, §1º, do Código Tributário Nacional.

6. Fixação de tese em relação ao item “a” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”.

7. Fixação de tese em relação ao item “b” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN”.

8. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (RE 601314, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-198 DIVULG 15-09-2016 PUBLIC 16-09-2016)

Diante do exposto não conheço dos argumentos de (in)constitucionalidade veiculados pelo recorrente, e porventura, ultrapassada tal questão julgo-os improcedentes diante da posição firmada pelo STF.

## 2. MÉRITO

### 2.1 – DA OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO – FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE PAGAMENTOS DE COMPRAS

Inicialmente cumpre destacar que a Lei n.º 9.430/1996 prevê em seu art. 40 que a falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.

Oportuna se faz a transcrição da doutrina de Maria Rita Ferragut (in Presunções no Direito Tributário, Dialética, São Paulo, 2001) a lecionar que uma prova indireta condutora da mesma ‘probabilidade fática’ da prova direta, in verbis:

“Assim, tem a Administração Pública o dever-poder de investigar livremente a verdade material diante do caso concreto, analisando todos os elementos necessários à formação de sua convicção acerca da existência e conteúdo do fato jurídico, já que é uma constatação a prática de atos simulatórios por parte do contribuinte, visando diminuir ou anular o encargo fiscal. E essa liberdade pressupõe o direito de considerar fatos conhecidos não expressamente previstos como indiciários de outros fatos, cujos eventos são desconhecidos de forma direta.

A presunção homini de forma alguma significa que a tributação ocorrerá em mera verossimilhança, probabilidade ou verdade material aproximada. Pelo contrário, veiculará conclusão provável do ponto de vista fático, mas certa do jurídico. Por isso, resta uma vez mais observar que também a prova direta leva-nos à certeza jurídica e à probabilidade fática, já que não relata com certeza absoluta o evento, inatingível. Detém, apenas, maior probabilidade do fato corresponder à realidade sensível.”

A mesma autora no artigo ‘Evasão Fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação’ (in Revista Dialética de Direito Tributário n.º 67, Dialética, São Paulo) assim esclarece:

“As presunções assumem vital importância quando se trata de produzir provas indiretas acerca de atos praticados mediante dolo, fraude, simulação, dissimulação e má-fé geral, tendo em vista que, nessas circunstâncias, o sujeito pratica o ilícito de forma a dificultar em demasia a produção de provas diretas. Os indícios, por essa razão, convertem-se em elementos fundamentais para a identificação de fatos propositadamente ocultados para se evitar a incidência normativa”.

A prova indiciária é pacificamente admitida como já decidido pelo CARF: Primeira Turma/Quarta Câmara/Primeira Seção de Julgamento Data da Sessão 25/01/2011 Relator(a) ANTONIO BEZERRA NETO Nº Acórdão 1401-000.405:

ASSUNTO: PROVA INDICIÁRIA

A prova indiciária é meio idôneo admitido em Direito, quando a sua formação está apoiada em uma concatenação lógica de fatos, que se constituem em indícios precisos, “econômicos” e convergentes

Nessas circunstâncias cumpre ao fisco tão somente provar o indício, como, de fato, foi feito. A relação de causalidade, entre ele e a infração imputada, é estabelecida pela própria lei, o que torna lícita a inversão do ônus da prova e a conseqüente exigência atribuída ao contribuinte de demonstrar que tais valores não são provenientes de receitas omitidas, mantidas à margem da escrituração regular ou em poder dos sócios.

Nessa toada, de se concluir, que, por força de lei, caberia ao contribuinte desconstituir a presunção de omissão, o que não foi realizado de forma satisfatória. Não logrou êxito o contribuinte em relacionar os depósitos não identificados aos pagamentos contratuais.

Assim, deve ser mantido lançamento.

## **2.2 – DA MULTA QUALIFICADA**

Em relação à qualificação da multa, adoto como razões de decidir as conclusões da DRJ quando afirma que a autuação não trata, como é óbvio, de mera inadimplência, mas sim, de fraude (interposição de pessoas) amplamente comprovados nos autos, visando a sonegação, o que justifica a qualificação da multa.

Veja-se a Súmula do CARF nº 34 (vinculante):

"Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas. (Portaria nº 383, de 12/07/2010, publicada no DOU de 14/07/2010)"

Tem-se, ainda, que no esquema fraudulento houve a utilização de interpostas pessoas o que configura indubitavelmente fraude, o que justifica a qualificação da multa.

Não prospera o argumento dos recorrentes do "bis in idem" na medida em que trata-se de princípio do direito penal inaplicável em sede da imposição de multa tributária conforme posição jurisprudencial consolidada em sede do STJ.

## **2.3 - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA**

Os fatos discutidos nesse processo, salvo o período fiscal, já foram analisados nos autos do Processo Administrativo nº 10215.720165/2010-10. Nessa toada, parece-me saudável analisarmos o que ali foi decidido. Transcrevo:

### **Responsabilidade solidária**

A recorrente contesta a imputação de solidariedade aos "sócios retirantes" Dejair Quarella e Clementina Togni Quarella, já que eles teriam se desligado da sociedade em 20 de novembro de 2008, e o auto de infração foi aplicado em 02/07/2011, já passados, portanto, 2 anos e 7 meses, sendo que o art. 1003, parágrafo único, do Código Civil, determina que a responsabilidade dos sócios retirantes vai até 2 anos. A responsabilidade pela administração da Recorrente, portanto, seria dos últimos sócios, e não dos que se retiraram.

Afirma ainda que o auditor fiscal não provou, com documento hábil e idôneo, que o Sr. Dejair Quarella seria o representante legalmente habilitado para representar a impugnante, e que este senhor atualmente *"não possui procuração, não possui poder de mando, não movimentava as contas correntes bancárias e não representa à impugnante junto a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santarém"*.

Sustenta, ademais, que a "confusão patrimonial" só deve ser aplicada na desconsideração da personalidade jurídica, e, no presente caso, não houve a desconsideração como critério fundamental para aplicação da confusão patrimonial.

E, ainda, por fim, que a responsabilidade contida no art. 135 não seria "solidária plena", mas sim subsidiária, uma vez que a lei estabelece uma ordem de preferência a ser seguida.

Os responsáveis solidários, por sua vez, argumentam que a fiscalização não poderia tê-los autuado sem ter analisado as respectivas Declarações do Imposto de Renda para verificar se teria havido variação patrimonial, e afirmam que não se beneficiaram dos valores originados das receitas da pessoa jurídica.

A responsabilidade tributária é regida pelo Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966). As disposições do Código Civil acerca da responsabilidade civil dos sócios, perante a sociedade e terceiros, podem ter, nesse contexto, aplicação apenas subsidiária.

E, de qualquer sorte, a hipótese de cessação da responsabilidade do sócio retirante, ali prevista, só faz sentido na hipótese de que a cessão da quota social se tenha efetivamente concretizado, sem a utilização de artifício malicioso, como no caso da forjada alienação das quotas sociais a pessoas sem qualquer capacidade econômica, caracterizando a interposição de pessoa, como é o caso dos autos.

A fiscalização demonstrou que os supostos adquirentes da empresa fiscalizada, Maria Sebastiana Ferreira da Silva e Francisco Ferreira da Silva, eram pessoas totalmente desprovidas de capacidade financeira para adquirir cotas de uma empresa que movimentara R\$ 7.550.169,90 em um único ano, e declarara receitas da ordem de R\$ 613.320,78 no mesmo período.

A Sra. Maria Sebastiana Ferreira da Silva teria adquirido 99% das cotas, e o Sr. Francisco Ferreira da Silva o 1% restante, sendo que a primeira possuía bens, de acordo com a sua Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física - DIRPF, da ordem de R\$ 18.700,00, e rendimentos totais anuais de R\$ 19.520,00, sendo que R\$ 3.320,00 oriundos da própria empresa fiscalizada. Já o Sr. Francisco Ferreira da Silva, de acordo com a sua DIRPF, possuía patrimônio da ordem de R\$ 6.300,00, e rendimentos totais anuais de R\$ 13.290,00, valores reconhecidamente incompatíveis com o mencionado porte da empresa.

Em sua defesa, alega a recorrente que a parte que cabia ao Sr. Francisco Ferreira da Silva pagar seria de apenas R\$ 300,00, e que, no caso da Sra. Maria Sebastiana Ferreira da Silva, a venda realizada não teria sido à vista, e sim concretizada em 5 parcelas de R\$ 5.940,00.

Com a devida vênia, as alegações apenas reforçam a discrepância entre o porte da empresa e os valores pelos quais ela teria sido negociada com os supostos adquirentes. Ademais, na própria alteração contratual datada de 20 de novembro de 2008, consta que os sócios retirantes dão, aos sócios ingressantes, "*plena, geral e irrevogável quitação*" pela cessão e transferência das quotas de participação no capital social, afirmativa esta que desmente a alegação de alienação em parcelas.

---

Conforme relatado, durante todo o procedimento fiscal, praticamente todas as respostas da contribuinte às intimações foram assinadas pelo Sr. Dejair Quarella. Na única ocasião em que a resposta foi assinada pela procuradora da fiscalizada, Sra. Maria Marlene Ferreira da Silva, foi para informar que a responsável pela movimentação bancária seria ela própria (procuradora).



para terceiros movimentar aludida conta corrente no ano de 2006, objeto da fiscalização, em que, indubitavelmente, era o Sr. Dejair Quarella o responsável pela movimentação financeira, de acordo com o próprio contrato social e as cópias dos cheques que se encontram nos autos.

Neste contexto, reputo suficientemente comprovado pelo fisco a ocorrência da interposição de pessoas no quadro societário da fiscalizada, com a intenção de ocultar os verdadeiros administradores e proprietários da autuada, e, assim, frustrar a realização dos créditos tributários devidos.

A mencionada "confusão patrimonial" foi arguida pelo fisco apenas com relação ao Sr. Dejair Quarella, na medida em que apenas com relação a ele restou demonstrado o direito auferimento de vantagens financeiras decorrentes da atividade da fiscalizada, em razão dos seus amplos e exclusivos poderes relativos à movimentação bancária da mesma.

Neste aspecto, referiu o fisco as transferências da conta da empresa fiscalizada para a Sra. Camilla Quarella (fls. 279 a 280), nos valores de R\$ 46.000,00 e de R\$ 44.000,00, para as quais o contribuinte não deu quaisquer explicações e nem tampouco comprovou a sua contabilização.

Apesar de serem apenas duas ocorrências, considerando o contexto de todo o quanto já relatado (inclusive os próprios argumentos de defesa, que fazem referência a significativos valores que teriam sido aportados pelo sócio em questão na pessoa jurídica, nada obstante não tenha restado comprovada a contabilização de tais aportes), reputo demonstrada a mencionada "confusão" entre os patrimônios da fiscalizada e do Sr. Dejair Quarella.

Diante deste contexto, entendo correta a responsabilização do Sr. Dejair Quarella pelos créditos tributários lançados, nos termos dos artigos 135 e 124, mencionados pela fiscalização no Termo de Sujeição Passiva Solidária contra ele lavrado.

Não há dúvidas de que o Sr. Dejair Quarella era o único e efetivo administrador da sociedade no período fiscalizado (2006), tendo praticado diversos atos contrários à lei, caracterizados pela significativa omissão de receitas apurada, pelo seu benefício financeiro direto do produto daquela omissão (confusão patrimonial), e pela tentativa de frustração da execução dos créditos tributários devidos, mediante a interposição de pessoas no quadro societário (ainda que esta tenha ocorrido em período posterior ao fiscalizado).

Resta evidente, por todo o exposto, que não se está diante de um caso de "mera inadimplência", mas sim de um conjunto de procedimentos maliciosos e altamente condenáveis, que merecem o devido repúdio da sociedade, assim como o chamamento da pessoa, seja ela física ou jurídica, que se encontra por trás de tais atos, para responder pelos créditos tributários lançados, nos termos dos mencionados dispositivos legais.

Entende a recorrente que a responsabilidade contida no art. 135 não seria "solidária plena", mas sim subsidiária, uma vez que a lei estabelece uma ordem de preferência a ser seguida.

Consoante já em outras oportunidades me manifestei a respeito, entendo que a responsabilidade prevista no referido artigo deva ser tratada como solidária. Neste sentido, também manifestou-se a PGFN, no Parecer/PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009, *verbis*:

“Se o elemento relevante para a caracterização da responsabilidade tributária do art. 135, III, do CTN fosse a condição de sócio, faria sentido a tese da responsabilidade subsidiária. Deveras, se o terceiro respondesse *por ser sócio*, seria plenamente razoável que demandasse o esgotamento do patrimônio da sociedade para que só então viesse a ser chamado a pagar o crédito tributário. Como, porém, não responde *por ser sócio*, mas porque, na condição de *administrador*, pratica *ato ilícito*, não faz o menor sentido que seja facultado a ele esquivar-se da responsabilidade exigindo que, primeiro, responda a sociedade para, só em caso de sua insolvabilidade, seja a ele imposta a sanção pela ilicitude.

A concepção de *responsabilidade por ato ilícito* exclui o caráter de subsidiariedade da obrigação do infrator. Este deve responder imediatamente por sua infração, independentemente da suficiência do patrimônio da pessoa jurídica. Eis o sentido de estar expresso no *caput* do art. 135 do CTN que são “*pessoalmente responsáveis*” os administradores infratores da lei. Dessa forma, deve ser excluída a tese da responsabilidade subsidiária em sentido próprio.”

De fato, a tese da responsabilidade solidária é a mais consentânea com o texto legal, além de atender perfeitamente ao objetivo da norma, que é conferir uma maior garantia ao crédito tributário constituído.

A tese da responsabilidade subsidiária, defendida pela recorrente, peca por trazer implícito no art. 135 do CTN a condição de “*impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte*”, condição esta que só está expressa no art. 134 do CTN, mas não no art. 135.

Ademais, o fisco mencionou ainda, no Termo de Sujeição Passiva Solidária lavrado contra o Sr. Dejair Quarella, o art. 124, inciso I, do CTN.

A existência do interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, a que alude o citado dispositivo, encontra-se demonstrada, no caso, com relação ao Sr. Dejair Quarella, pelo seu benefício financeiro direto do produto das omissões de receita da fiscalizada (confusão patrimonial).

Em situações como a aqui descrita, a jurisprudência majoritária do CARF defende a manutenção da responsabilidade tributária solidária, quer com base no art 135, quer com base no art. 124, inciso I.

Neste sentido, os seguintes precedentes, a título exemplificativo:

“RESPONSABILIDADE - CTN, ART. 135 - INFRAÇÃO À LEI - A infração à lei, a que se refere o art. 135 do CTN, não se resume à mera inadimplência, mas a todo um conjunto de procedimentos fraudulentos comprovados nos autos, desde a retirada meramente formal do quadro societário com introdução de interpostas pessoas, a mudança de endereço para lugar onde nunca veio a funcionar a empresa, culminando com a utilização das contas-correntes da sociedade para a movimentação de vultosos recursos, ocultando-os do Fisco e sem o pagamento dos tributos devidos.” (Acórdão 105-16.986, relator Waldir Veiga Rocha, sessão de 27 de maio de 2008)

“Responsabilidade solidária — Respondem pelo crédito tributário os verdadeiros sócios da pessoa jurídica, pessoas físicas, acobertados por terceiras pessoas (“laranjas”) que apenas emprestavam o nome para que eles realizassem operações em nome da pessoa jurídica, da qual tinham ampla procuração para gerir

assinado digitalmente conforme a legislação em vigor.

seus negócios e suas contas-correntes bancárias.” (Acórdão 101-96.147, relatora Sandra Maria Faroni, sessão de 23 de maio de 2007)

“RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Demonstrado de forma inequívoca que a sociedade é formalmente constituída por interpostas pessoas e identificados os sócios de fato, devem os mesmos ser arrolados como responsáveis solidários pelo crédito tributário constituído a teor dos artigos 124, I e 135, III, do C.T.N.” (Acórdão 108-08.467, relator José Carlos Teixeira da Fonseca, sessão de 12 de setembro de 2005)

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. TITULARES DE FATO. — Possuem o interesse comum previsto no artigo 124, I, do CTN, com a consequente responsabilização solidária, os titulares de fato imediatamente beneficiados pelos recursos financeiros advindos de situações jurídicas que constituem o fato gerador da obrigação tributária principal. (Acórdão 1102-001.032, relator Ricardo Marozzi Gregório, sessão de 11 de março de 2014)

Com relação às demais pessoas físicas arroladas como responsáveis solidários, em que pese sejam evidentes as suas respectivas participações (ou, no mínimo, as suas anuências) na perpetração da interposição de pessoas no quadro societário, entendendo que a sua responsabilização pelo crédito tributário aqui discutido não pode ser mantida.

Em primeiro lugar, porque nenhuma dessas três pessoas possuía qualquer poder de gestão sobre a fiscalizada no período autuado (2006), o que exclui a possibilidade de sua responsabilização com base no art. 135 do CTN, consoante o quanto exposto no presente voto. Aliás, a própria fiscalização sequer inseriu este dispositivo nos Termos de Sujeição Passiva Solidária lavrados contra Clementina Togni Quarella, Maria Sebastiana Ferreira da Silva, e Francisco Ferreira da Silva.

E, com relação ao art. 124, efetivamente não há, nos autos, nenhuma prova do benefício financeiro direto de qualquer uma dessas pessoas, em decorrência das atividades da fiscalizada no ano de 2006, restando, portanto, não comprovada a existência de qualquer *"interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal"*. Com relação à Sra. Clementina Togni Quarella, tudo o que se tem é tão somente o fato de ser sócia da fiscalizada durante o período da ação fiscal, com participação societária de 1%. Já com relação à Sra. Maria Sebastiana Ferreira da Silva, e ao Sr. Francisco Ferreira da Silva, não há nos autos qualquer evidência de que sequer tivessem alguma relação com a empresa fiscalizada no ano de 2006 ou com os fatos geradores dos tributos lançados.

Deve ser mantida, portanto, a responsabilidade solidária do Sr. Dejair Quarella, e afastadas as responsabilidades solidárias de Clementina Togni Quarella, Maria Sebastiana Ferreira da Silva, e Francisco Ferreira da Silva.

Do transcrito aliado as provas juntadas aos presentes autos parece-me imperativo concluir que não houve alteração real no plano fático para que sejam alteradas as conclusões e conseqüências jurídicas ali estabelecidas. Assim sendo, voto pela manutenção da responsabilidade solidária do Sr. DEJAIR QUARELLA.

É como voto.

Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira