



PROCESSO	10640.722737/2016-71
ACÓRDÃO	1004-000.343 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMERCIO DE CARNES JRC LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2012

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO. MATÉRIA IMPUGNADA. A preclusão de que trata o art. 17 do Decreto n. 70.235/72 deve ser aplicada apenas nas hipóteses em que o contribuinte deixa de contestar a própria tributação (ou melhor, infração) em impugnação e pretende fazê-lo apenas via recurso ordinário (voluntário), "Matéria não impugnada" significa, em outros termos, "exigência/infração não contestada": e é apenas essa a falta que não inicia o contencioso administrativo. A contrario sensu, impugnada a exigência, iniciado esta o contencioso administrativo, no qual devem ser apreciados todos os argumentos de defesa apresentados pelo contribuinte em quaisquer de suas instâncias, ainda que não tenham sido suscitados originariamente em impugnação. A preclusão em referência não atinge os "fundamentos de defesa", mas sim a "defesa" contra determinada exigência ou infração legislação tributária caso esta não tenha sido feita em primeira instância administrativa. Trata-se de aplicação dos princípios da instrumentalidade das formas e do formalismo moderado que informam o procedimento administrativo fiscal. Precedente da 1ª Turma da CSRF (Acórdão nº 9101-00.514).

NULIDADE POR FALTA DE MOTIVAÇÃO PARA O INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. NÃO CONFIGURAÇÃO.

A autoridade fiscal possui discricionariedade para selecionar contribuintes, sendo legítima a instauração de procedimento diante de indícios de incompatibilidade entre movimentação financeira (R\$ 16,8 milhões) e receita declarada (R\$ 2,8 milhões).

NULIDADE POR CERCEAMENTO DE DEFESA.

O contraditório e a ampla defesa somente se instauram com a apresentação da impugnação. As diligências junto a terceiros constituem

atos instrutórios legítimos da fase inquisitória. Inteligência da Súmula CARF nº 162.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2012

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ARTIGO 124, I DO CTN. SÓCIO DE FATO. INTERPOSTAS PESSOAS NO QUADRO SOCIAL DO CONTRIBUINTE. EVIDÊNCIAS DE INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUI O FATO GERADOR APESAR DO ARBITRAMENTO DOS LUCROS E DA PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS A PARTIR DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Respondem solidariamente pelo crédito tributário as pessoas que têm interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, aqui evidenciado na constatação de destinação de recursos financeiros, a partir das contas bancárias mantidas no ano-calendário fiscalizado, em favor dos sócios de fato vinculados ao grupo de empresas que se sucederam na mesma atividade comercial, restando a autuada encerrada de forma irregular, com interpostas pessoas em seu quadro social, e sujeitando-se ao arbitramento dos lucros com base nas receitas presumidas a partir de depósitos cuja origem não foi comprovada, apesar das intimações que foram dirigidas à Contribuinte mediante edital.

MULTA QUALIFICADA DE 150%. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA SUPERVENIENTE. REDUÇÃO DA PENALIDADE. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA.

Tendo em vista a redução da penalidade decorrente da alteração do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9430, de 1996, pela Lei nº 14.689, de 2023, deve ser aplicado o princípio da retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, “c” do CTN, passando a penalidade para o patamar de 100%.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2012

BENEFÍCIO FISCAL. ALÍQUOTA ZERO DA LEI Nº 10.925/2004. INAPLICABILIDADE.

A redução a zero das alíquotas prevista no art. 1º, XIX, da Lei nº 10.925, de 2004, somente se aplica às receitas brutas comprovadamente decorrentes da comercialização de carnes e derivados. Inexistindo comprovação da origem dos depósitos bancários considerados omitidos, não há como reconhecer o benefício fiscal.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. COFINS. PIS.

Aplicam-se às contribuições sociais, no que couber, o que foi decidido para a obrigação matriz (IRPJ), dada a íntima relação de causa e efeito que as une, especialmente no campo probatório.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Voluntário, vencido o Conselheiro Jandir José Dalle Lucca (relator) que votou por conhecer parcialmente do recurso, excluindo a matéria “*da tributação equivocada sobre ‘cheques devolvidos’*”, e, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas. No mérito, acordam em: (i) por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício para 100%; e (ii) por maioria de votos, negar provimento ao recurso quanto à imputação de responsabilidade tributária, vencido o Conselheiro Jandir José Dalle Lucca (relator) que votou por dar provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Assinado Digitalmente

Jandir Jose Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelos responsáveis solidários SILVESTRE LANINI DETONI, MARCELO DETONI e MAURÍCIO DETONI em face do v. acórdão de fls. 710/743, que julgou improcedente a impugnação de fls. 668/689 para o fim de: a) declarar definitivamente constituídos na esfera administrativa, por não terem sido impugnados, os Termos de Sujeição

Passiva Solidária em nome de Antônio Ferreira da Silva e de José Rogério Hensel; b) julgar improcedente a impugnação, mantendo as exigências de IRPJ (R\$ 391.236,82), de CSLL (R\$ 181.489,94), PIS (R\$ 109.230,02) e de COFINS (R\$ 504.138,72), que deverão ser acrescidas de multa de ofício (150%) e de juros de mora; e c) manter os Termos de Sujeição Passiva Solidária em nome dos Recorrentes.

2. Para melhor compreensão da matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o relatório da r. decisão recorrida:

1. Trata-se do Auto de Infração (e-fls. 2/51) e do Relatório Fiscal (e-fls. 52/67), lavrados em 25.11.2016 pela DRF Juiz de Fora/MG, relativos a fatos geradores de 2012, no valor total de R\$3.531.511,19 incluídos juros de mora, multa de ofício de 150% (cento e cinquenta por cento) conforme quadro demonstrativo abaixo:

Tributo	Principal	Juros de Mora	Multa 75%	Total R\$	E-Fls
IRPJ	391.236,82	185.041,40	586.855,22	1.163.133,44	2
CSLL	181.489,94	85.814,28	272.234,90	539.539,12	16
PIS	109.230,02	52.572,81	163.845,01	325.647,84	30
COFINS	504.138,72	242.644,01	756.208,06	1.502.991,29	41
TOTAL	1.186.095,50	566.072,50	1.779.143,19	3.531.511,19	650

2. As infrações e exigências constam assim descritas (e-fls. 02/15):

a) Omissão de Receitas Por Presunção Legal – Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada (e-fls 69) – Artigo 530, inciso III e artigo 537 do Decreto 3.000 de 1999; Artigo 3, da Lei 9.249/95; e artigo 42 da Lei 9.430/96;

b) Reflexos de CSLL, PIS e COFINS (e-fls. 16/41);

c) Multa de ofício de 150% (cento e cinquenta por cento).

3 A fiscalização lavrou Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal para o interessado (e-fls. 650), com **ciência, realizada por edital, considerada dada em 13.12.2016, conforme e-fls. 699.**

4. Foram lavrados também Termos de Ciência dos lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal para os seguintes sujeitos passivos por responsabilidade tributária conforme abaixo:

IDENTIFICAÇÃO	CNPJ / CPF	DATA DA CIÊNCIA	TIPO	E-FLS.
Antônio Ferreira da Silva	521.468.806-78	30.11.2016	A.R.	697
José Rogério Hensel	745.645.606-20	30.11.2016	A.R.	698
Marcelo Detoni	011.191.807-32	20.12.2016	Edital	700
Maurício Detoni	014.217.507-24	01.12.2016	A.R.	698
Silvestre Lanini Detoni	303.631.877-15	30.11.2016	A.R.	697

5. Irresignados, o interessado e os sujeitos passivos por responsabilidade tributária Silvestre Lanini Detoni, Marcelo Detoni, e Maurício Detoni, apresentaram impugnação, em uma única peça, em 19.12.2016, e-fls. 668/689.

6. Não consta dos autos impugnação dos sujeitos passivos por responsabilidade tributária: José Rogério Hensel e Antônio Ferreira da Silva.

DO CONTEXTO

7. Em síntese, a fiscalização afirma, através do Relatório Fiscal (e-fls. 52/67) que:

a) o interessado foi selecionado em virtude de movimentação financeira incompatível. Circulou nas contas do interessado o montante de R\$16.804.625,58 (dezesesseis milhões oitocentos e quatro mil, seiscentos e vinte e cinco reais e cinquenta e oito centavos) ao passo que em Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (DIPJ), foi informado como receita bruta, o valor de R\$2.861.088,50 (dois milhões, oitocentos e sessenta e um mil, oitenta e oito reais e cinquenta centavos). A fiscalização ressalta que toda a receita bruta foi declarada no primeiro trimestre do ano de 2012;

b) o objetivo social do interessado era o comércio atacadista de carnes bovinas, suínas, aves abatidas e derivados, conforme consta na quarta alteração contratual, datada de 21.12.2010, e registrada na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais em 29.12.2010;

c) no dia 30.12.2014, a fiscalização esteve no endereço fornecido pelo interessado nos cadastros da Receita Federal do Brasil, no entanto averiguou que no local funcionava uma serralheria, onde uma funcionária de nome Sabrina afirmou que não tinha conhecimento do funcionamento de um comércio de carnes naquele local. Por tal motivo a conclusão foi que o interessado encerrou suas atividades de forma irregular (e-fls. 52);

d) visitou o endereço informado pelos sócios José Rogério Hensel e Antônio Ferreira da Silva, ambos com residência em Vila Real, na cidade de Juiz de Fora, MG.

e) no endereço fornecido, o sócio José Rogério Hensel não foi encontrado. Uma vizinha dos fundos, de nome Perpétua, informou que o senhor José Rogério não residia em tal endereço há mais de 5 (cinco) anos;

f) diante dos fatos prosseguiu para o endereço fornecido pelo sócio Antônio Ferreira da Silva, onde encontrou que no local indicado funcionava a empresa FRIPAI Distribuidora de Carnes Ltda, antigo Matadouro Municipal;

g) iniciou o procedimento fiscal através do Termo de Início da Ação Fiscal, com ciência por meio do Edital 086/2014 em 13.01.2015, onde solicitou livros fiscais, contabilidade, registro de inventário, notas fiscais, extratos bancários, entre outros documentos;

h) além do Edital 086/2014, também enviou a intimação do Termo de Início da Ação Fiscal por A.R., no entanto, após tentativa de entrega em 19.01.2015, os correios retornaram com o aviso "mudou-se";

i) em 04.02.2015, através do Termo de Verificação Fiscal, percebeu a ineficácia das correspondências enviadas ao endereço informado pelo interessado, e através do sistema da Junta Comercial de Minas Gerais conseguiu obter o contrato social e alterações;

j) da leitura das alterações contratuais, e através do sistema CNIS (Cadastro Nacional de Informações Sociais), notou que o interessado teve diversos sócios, entre eles: José Rogério Hensel, Ronaldo César Guimarães, Amância Gomes de Freitas, José Célio do Nascimento, e Antônio Ferreira da Silva. A fiscalização afirma que os sócios citados ou possuem, ou possuíam vínculo empregatício com as seguintes empresas a seguir:

FRIGOTONI Indústria e Comércio de Carnes Ltda, CNPJ nº 28.228.229/0001-05,

DISTRIBOI Carnes e Derivados Ltda, CNPJ nº 05.553.301/0001-66 e da FRIPAI Distribuidora de Carnes Ltda, CNPJ nº 65.364.614/0001-06 cujos sócios são, da primeira e segunda, MARCELO DETONI, CPF nº 011.191.807-32 e MAURICIO DETONI, CPF nº 014.217.507-24; da terceira, SILVESTRE LANINI DETONI, CPF nº 303.631.877-15, MARCELO DETONI, CPF nº 011.191.807-32 e MAURICIO DETONI, CPF nº 014.217.507-24.

k) constatou que o senhor José Célio do Nascimento, ex sócio do interessado no período de julho a dezembro de 2010, foi admitido na empresa FRIPAI Distribuidora de Carnes Ltda em 20 de outubro de 2003 e dispensado em 17 de maio de 2005. Foi admitido logo em seguida pela empresa DISTRIBOI Carnes e Derivados Ltda em 05 de abril de 2006, e dispensado em 8 de janeiro de 2011. Foi readmitido em 01 de novembro de 2011 e dispensado em 04 de junho de 2015. A fiscalização constatou que, além de empregado da DISTRIBOI, recebendo um salário mínimo, era também sócio do interessado;

l) a ex sócia do interessado, senhora Amância Gomes de Freitas, CPF 025.122.906-89, foi admitida pela empresa FRIPAI Distribuidora de Carnes Ltda em 17 de janeiro de 2001, sendo desligada em 03 de maio de 2002. Foi readmitida em 07 de novembro de 2002, onde trabalha até os dias atuais, sendo que o último salário registrado é de julho de 2016, no valor de R\$924,00 (novecentos e vinte e quatro reais). A ex sócia Amância, trabalhou ganhando um salário mínimo para empresa FRIPAI, no mesmo período que era sócia do interessado;

m) no período de agosto de 2000 a janeiro de 2010, o senhor José Rogério Hensel, CPF 745.645.606-20, que sempre participou do quadro societário do interessado, fazendo retiradas mensais de um salário mínimo, trabalhou para a empresa FRIPAI Distribuidora de Carnes Ltda no período de setembro de 2001 a setembro de 2010. A partir de 2011, passou a receber dois salários mínimos e meio. Seu último salário registrado no CNIS é de dezembro de 2015, no valor de R\$1.970,00, período que o interessado não existia mais no local;

n) já o senhor Antônio Ferreira da Silva, CPF 521.468.806-78, entrou como sócio conforme a 4ª alteração contratual, de 21 de dezembro de 2010. Trabalhou anteriormente na empresa FRIGOTONI Distribuidora de Carnes Ltda, de outubro de 1999 a abril de 2001, e posteriormente foi admitido pela empresa FRIPAI Distribuidora de Carnes Ltda, onde trabalhou de setembro de 2001 a fevereiro de 2011. Dessa maneira, constatou, mais uma vez, outro sócio do interessado, trabalhou ou trabalha nas empresas do grupo econômico denominado Detoni e era ao mesmo tempo sócio do interessado;

o) a empresa FRIPAI Distribuidora de Carnes Ltda, CNPJ 63.364.614/0001-06, é conhecida na cidade de Juiz de Fora, MG, como "Matadouro Municipal". É de notório conhecimento da população da cidade que o "Matadouro Municipal" pertence ao grupo DETONI.

p) como o interessado não respondeu às intimações, realizou, em 22.01.2015, a Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF) junto às instituições bancárias onde o interessado possuía conta;

q) em agosto de 2015, de posse dos extratos bancários do ano fiscalizado, arrolou todos os depósitos e créditos efetuados em 2012, como determina o artigo 42, § 3, inciso II, da Lei 9.430/96 e também o artigo 4, da Lei 9.481 de 1997 e intimou o interessado, através do Termo de Intimação Fiscal 001, a comprovar a origem dos depósitos com documentação hábil e idônea, coincidente com as datas e valores das contas do banco Bradesco e Banco do Brasil, conforme Anexo disponibilizado ao interessado, e ressaltou que:

OBSERVAÇÃO: para servirem de documentação comprobatória da origem dos recursos acima creditados, é necessária a apresentação de documentos idôneos, objetivos e precisos em dados ou elementos que sejam coincidentes em datas, quantidades e valores no sentido de ficar caracterizada a transferência de numerário à conta bancária da contribuinte. Cumpre observar que capacidade econômica e financeira, assim como instrumentos particulares de contrato, por si sós, são provas ineficazes porquanto ainda se deixa de oferecer o que interessa, a procedência incontestável do numerário e a natureza precisa da operação que motivou a entrega da importância, mediante dados irrefutavelmente coincidentes. E essa prova compete à contribuinte produzi-la porquanto somente ela tem ciência da operação previamente praticada, da qual redundaria a entrega do numerário creditado.

r) apesar do interessado ter tomado ciência das exigências do Termo de Intimação Fiscal 001 e anexos, através do Edital 035/2015/SAFIS/DRF/JFA/MG, com ciência em 10.09.2015, até a data da lavratura do auto de infração não respondeu e não apresentou os documentos necessários a elucidação dos fatos.

8. Verificando as cópias dos cheques enviados pelo Banco Bradesco e pelo Banco do Brasil, a fiscalização afirma que, conforme se reproduz abaixo, de forma parcial, as e-fls. 57/58:

BRADESCO

1-O Banco Bradesco encaminhou 59 (cinquenta e nove) cheques, no valor total de R\$ 1.059.990,89, sendo que, dos 59 cheques, 35 (trinta e cinco) foi nominal a própria empresa, no valor total de R\$ 633.582,57.

2- Entre os cheques emitidos para fins diversos, alguns nos chamaram a atenção.

2.1- O cheque nº 509, conta corrente 31850, agência nº 2180, no valor de R\$ 35.000,00 (trinta e cinco mil reais) foi pago a empresa DISTRIBOI Carnes e Frios Ltda, cujos sócios são MARCELO DETONI e MAURÍCIO DETONI.

2.2- O cheque nº 533, conta corrente 31850, agência nº 2180, no valor de R\$ 5.134,83, foi emitido, em 31 de janeiro de 2012 (compensado em 17 de abril de 2012), para o Cartório do 2º Ofício de Registro de Imóveis em Juiz de Fora/MG.

2.3- O cheque nº 548, conta corrente 31850, agência nº 2180, no valor de R\$ 10.891,30, foi emitido para a Agência de Turismo FELICITÁ Agência de Viagens, Turismo e Eventos Ltda, CNPJ nº 14.157.943/0001-37.

2.4- O cheque nº 488, conta corrente 31850, agência nº 2180, no valor de R\$ 18.200,00, foi emitido para JUPEL Petróleo Juiz de Fora Ltda, CNPJ nº

21.433.718/0001-22, que segundo os sistemas da SRF, a atividade da empresa é o comércio de atacadista de combustíveis (óleo diesel) realizado por transportador retalhista (TRR).

BANCO DO BRASIL – Conta nº 37785, Agência nº 3139

1- O Banco do Brasil S.A. encaminhou 100 (cem) cheques, no valor total de R\$ 2.440.246,06, sendo que, dos 100 cheques, 21 (vinte e um) foi nominal a própria empresa, no valor total de R\$ 1.357.356,22 (Um milhão, trezentos e cinquenta e sete mil, trezentos e cinquenta e seis reais e vinte e dois centavos), ou seja, mais da metade do total do valor dos cheques emitidos.

2- Entre os cheques emitidos para fins diversos, alguns nos chamaram a atenção:

2.1- os cheques de números 107070 a 107076, 107118 e 109128 foram emitidos para o Sr. **SILVESTRE LANINI DETONI**. No total de 8 (oito) cheques no valor de R\$ 9.900,00 (nove mil e novecentos reais) e um cheque no valor de R\$ 50.000,00, valor total R\$ 129.200,00 (cento e vinte nove mil e duzentos reais);

2.2- o cheque de número 107838, no valor de R\$ 16.170,00 (dezesseis mil, cento e setenta reais), foi emitido para senhora **ROSIANE CASTRO DETONI**.

9. Em 05.07.2016, a fiscalização afirma que esteve no Cartório do 2 Ofício de Registro de Imóveis de Juiz de Fora, de posse de cópia do cheque número 533, conta corrente 31850, da agência 2180, no valor de R\$5.134,83, descontado pelo Cartório.

10. A fiscalização acionou o Oficial Substituto do Cartório, senhor Rogério Massote, para averiguar o motivo do pagamento realizado através do cheque mencionado no item anterior.

11. O Cartório, através do Oficial Substituto, entregou para a fiscalização o Ofício 67-R/16 além de 3 (três) registros de imóveis, 4 (quatro) recibos referentes a pagamentos de emolumentos e taxas, um requerimento em nome de Juciara Oliveira, CPF 009.072.956-06, uma Certidão de Casamento, e 3 (três) escrituras de vendas de imóveis.

12. No Ofício 67-R/16, elaborado pelo Oficial Substituto, senhor Rogério Massote, constam as seguintes informações, e-fls. 59, reproduzidas abaixo:

“...o pagamento do valor de R\$ 5.134,83, efetuado através do cheque nº 000533, emitido em 31.01.2012, por COMERCIO DE CARNES JRC LTDA., CNPJ 07.850.871/0001-43, contra o Banco 237, Agência 2180, Conta 031850-7, se refere aos emolumentos e taxa de fiscalização judiciária devidos pelos atos lançados nas matrículas 5.110, 5.111 e 5.112 (R\$ 103,74), e R 6 nas matrículas 5.110 (R\$ 1.513,58), 5.111 (R\$ 1.194,40) e 5.112 (R\$ 2.372,28), conforme certidões anexas.”

“Junta-se ao presente, ainda, cópias dos respectivos recibos de números 016611 a 016614, emitidos em 30/01/2012, cujas segundas vias se acham arquivadas nesta serventia.”

13. Em junho de 2016, a fiscalização intimou a empresa Felicitá Agência de Viagens, Turismo e Eventos Ltda ME a esclarecer o recebimento do cheque do interessado, no valor de R\$10.891,30, emitido no dia 10.01.2012, e compensado no dia 13.01.2012. Em resposta ao Termo de Intimação, a agência de viagens esclareceu que (conforme se reproduz abaixo):

Em resposta ao Termo de Intimação, a agência de viagens FELICITÁ nos informa que: “O motivo do pagamento foi à compra de passagens aéreas (Anexo I). Na data de 12 de janeiro de 2012, o Sr. Marco Antônio Sampaio Gomes Coelho compareceu à Felicitá Agência de Viagens, Turismo e Eventos Ltda – ME e efetuou a compra de 5 (cinco) passagens aéreas, com o cheque (Anexo II) da empresa Comércio de Carnes JRC Ltda, Banco Bradesco, nº 000548, no valor de R\$ 10.891,30 (Dez mil, oitocentos e noventa e um reais e trinta centavos), ida e volta, com destino aos Estados Unidos da América (Orlando/Miami), para as pessoas relacionadas abaixo.”

MARCO ANTONIO SAMPAIO GOMES COELHO – CPF 773.604.786-34
KELLY CRISTINA ZACHARIAS ROCHA COELHO – CPF 758.200.646-15
MARIANA ZACHARIAS ROCHA COELHO – CPF 112.859.916-30
MANUELLA ZACHARIAS ROCHA COELHO – RG MG 16030730
ANOTONIO CESAR SAMPAIO ROCHA COELHO – CPF 112.859.366-12

14. A fiscalização afirma que o senhor Marco Antonio Sampaio Gomes Coelho é o maior empresário da cidade de Juiz de Fora, Minas Gerais, dono de Hotel 5 estrelas, Construtora, dono de diversos apartamentos, imóveis e terrenos entre outros bens.

15. Prosseguindo em diligência, a fiscalização intimou a empresa JUPEL Petróleo Juiz de Fora Ltda, CNPJ 21.433.718/0001-22, a esclarecer o fato que deu causa ao recebimento de cheque emitido pelo interessado, no valor de R\$18.200,00, e descontado no dia 25.02.2012.

16. Em 16.09.2016 a empresa JUPEL Petróleo Juiz de Fora Ltda encaminhou reposta à fiscalização como se reproduz a seguir: “O cheque recebido e compensado no dia 28.05.2012, no valor de R\$18.200,00, emitido por comércio de carnes JRC Ltda, CNPJ 07.850.971/0001-43, foi recebido de DISTRIBOÍ Carnes e Derivados Lyda, CNPJ 05.553.301/0001-66, em repasse, para o pagamento da nota fiscal número 4986, de 10.05.2012, no valor de R\$18.200,00. Não houve transação comercial com a empresa Comércio de Carnes JRC Ltda no período de 01.01.2012 a 31.12.2012 e não houve nenhuma negociação com representantes da empresa Comércio de Carnes JRC Ltda”.

17. Para melhor esclarecer a relação do grupo econômico DETONI com o interessado, a fiscalização enviou o Ofício 34/2016-RFB/DRF/JFA/SAFIS solicitando cópia da documentação do trabalho efetuado pelo Grupo de Fraude da Delegacia Fiscal da Fazenda de Estado em Juiz de Fora que resultou na elaboração do relatório denominado “GRUPO DETONI” e que envolve o interessado.

18. Em resposta o fisco do Estado de Minas Gerais enviou à Receita Federal do Brasil os seguintes documentos: Desconstituição do Negócio Jurídico, Relatório de Apuração, Termo de Intimação e Resposta de: MARCELO DETONI, CPF 011.191.807-32; MAURÍCIO DETONI, CPF 014.217.507-24; SILVESTRE LANINI DETONI, CPF 303.631.877-15; ANTÔNIO FERREIRA DA SILVA, CPF 521.468.806-78; JOSÉ ROGÉRIO HENSEL, CPF 745.645.606-20; Termo de Intimação e Resposta “OUTROS” e Declarações para a Polícia Civil do Estado de Minas Gerais - Delegacia Especializada em Falsificações, Sonegação

Fiscal e Crimes contra a Administração Pública relatando a prática de membros da família DETONI, proprietários da maior distribuidora de carnes da região (FRIPAI) que ao logo dos últimos anos, vem se utilizando do expediente de alterar contratos sociais de empresas de sua propriedade, passando para o nome de "testas de ferro" ou "laranjas" de forma a se eximirem das obrigações tributárias.

19. A fiscalização afirma no Relatório Fiscal que realizou pesquisas e encontrou o Acórdão número 21.094/2013/ 3 Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, anexo aos autos, onde consta como autuado o interessado, e impugnantes e coobrigados os senhores MARCELO DETONI, MAURÍCIO DETONI e SILVESTRE LANINI DETONI. Abaixo temos a transcrição de parte do Acórdão citado:

EMENTA ATO/NEGÓCIO JURÍDICO – DESCONSIDERAÇÃO – COMPOSIÇÃO SOCIETÁRIA. Restou evidenciado, mediante documentos e relatórios elaborados pelo Fisco, que os sócios constantes no quadro societário da empresa autuada não são de fato os verdadeiros proprietários do empreendimento, justificando-se assim a desconsideração da composição societária da empresa autuada. **RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – CORRETA A ELEIÇÃO.** Constatado que os Coobrigados são os reais proprietários da empresa autuada, não há como eximirem-se da responsabilidade pelos créditos tributários decorrentes da atividade comercial, correspondente a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei, nos termos do art. 135, inciso III do CTN c/c o art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75 e inciso XII, idem do art. 21 desta lei. **CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - CRÉDITO PRESUMIDO.** Constatado o aproveitamento indevido do crédito presumido previsto no art. 75, inciso IV, alínea “a” do RICMS/02, em operações CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS 21.094/13/3º 2 Publicado no Diário Oficial em 5/10/2013 - Cópia WEB interestaduais com carnes e derivados de origem bovina, contrariando o disposto no § 2º, inciso IV do mesmo dispositivo legal. Exigência de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. **Infração caracterizada. Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.**

DA OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL -
DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

20. Devido ao interessado não ter conseguido comprovar a origem dos depósitos bancários, conforme planilhas disponibilizadas em intimações, a fiscalização se viu obrigada a formalizar o lançamento por omissão de receitas, com base no artigo 42 da Lei 9.430/96.

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). (Vide Medida Provisória nº 1.563-7, de 1997) (Vide Lei nº 9.481, de 1997)

21. A fiscalização afirma às e-fls 63, reproduzida parcialmente abaixo:

Segundo se verifica, é a própria lei que determina que os depósitos bancários de origem não comprovada caracterizam omissão de receita ou de rendimentos, e não meros indícios de omissão. A caracterização da ocorrência do fato gerador do imposto de renda não se dá pela mera constatação de um depósito bancário, considerada isoladamente, abstraída das circunstâncias fáticas. Pelo contrário, a caracterização está ligada à falta de esclarecimentos da origem dos numerários depositados, conforme dicção literal da lei. Existe, portanto, uma correlação lógica entre o fato conhecido - ser beneficiado com um depósito bancário sem origem — e o fato desconhecido — auferir receitas. Essa correlação autoriza plenamente o estabelecimento da presunção legal de que o dinheiro surgido na conta bancária, sem qualquer justificativa, provém de receitas/rendimentos não declaradas. A única forma de elidir a presunção legal é a apresentação de provas hábeis e idôneas que demonstrem a origem dos recursos utilizados nos depósitos bancários. Tais provas não foram apresentadas por ocasião da fiscalização, apesar das regulares intimações neste sentido.

DO ARBITRAMENTO DO LUCRO

22. Consta no Relatório Fiscal que o interessado, regularmente intimado, deixou de apresentar livros contábeis e documentos de sua escrituração. Dessa forma, a fiscalização adotou o Lucro Arbitrado, aplicando o percentual de 9,6% sobre os depósitos bancários de origem não comprovada das contas do Banco Bradesco e do Banco do Brasil. A fiscalização ressalta que no demonstrativo (planilha consolidada, anexo aos autos) que enviou ao interessado, desconsiderou os cheques devolvidos, os estornos, resgate de aplicações, entre outras operações.

DOS SUJEITOS PASSIVOS SOLIDÁRIOS

23. Sobre a sujeição passiva solidária, a fiscalização afirma que:

- restou evidenciado que os senhores José Rogério Hensel, Antônio Ferreira da Silva, Ronaldo César Guimarães (retirou-se da sociedade em 30.08.2006), Amância Gomes de Freitas (retirou-se da sociedade em 16.07.2010), José Célio do Nascimento (retirou-se em 21.12.2010) constituíram uma empresa com o mesmo objetivo social da DISTRIBOI Carnes e Derivados Ltda, CNPJ 05.553.301/0001-66 e da FRIPAI Distribuidora de Carnes Ltda, CNPJ 65.364.614/0001-06, ou seja, "comércio atacadista de carnes bovinas";

- é relevante que os sócios acima citados não possuíam capacidade econômica para aquisição de quotas do interessado conforme restou comprovado através de depoimentos que tais pessoas prestaram à Polícia Civil de Minas Gerais;

- cumpre destacar que todos os 5 (cinco) sócios do interessado tinham vínculo empregatício com a DISTRIBOI Carnes e Derivados Ltda, FRIGOTONI Indústria e Comércio de Carnes Ltda ME e FRIPAI Distribuidora de Carnes Ltda, todas pertencentes ao grupo econômico DETONI, e portanto tinham estrita relação de subordinação profissional com os donos das empresas do grupo;

- os senhores Silvestre Lanini Detoni, Marcelo Detoni e Maurício Detoni são os sócios de fato do interessado, situação que foi encoberta por terceiros, conhecidos no jargão popular como "laranjas";

- é bom ressaltar que cheques emitidos pelo interessado serviram para pagamentos de taxas e emolumentos de Cartório do senhor Silvestre Lanini Detoni, também para pagar combustível da empresa DISTRIBOI, dos irmãos Marcelo e Maurício Detoni, no valor de R\$18.200,00 além de emissão de 9 (nove) cheques que totalizaram o valor de R\$129.200,00 emitidos para Silvestre Lanini Detoni e um no valor de R\$16.170,00 emitido para Rosiane Castro Detoni;

- restou claro que a participação de todos os sócios, no negócio jurídico, tinha como finalidade a ocultação dos verdadeiros impugnantes.

DA MULTA QUALIFICADA DE OFÍCIO

24. Diante de todo exposto, a fiscalização decidiu por qualificar a multa de ofício (150%) por entender que o interessado teve a intenção fraudulenta de omitir receitas e diminuir o resultado tributável, incorrendo na hipótese do artigo 71, da Lei 4.502/1964.

25. A fiscalização ressalta que o dolo é caracterizado pelo uso de interpostas pessoas para impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento do fato gerador

da obrigação tributária, e movimentar cerca de R\$16.804.625 nas contas bancárias do interessado, disfarçando a origem dos recursos.

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

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

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

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.

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

26. A fiscalização finaliza o Relatório Fiscal, esclarecendo que os lançamentos de CSLL, PIS e COFINS foram decorrentes do apurado de IRPJ.

DA IMPUGNAÇÃO

27. Irresignados, o interessado e os sujeitos passivos por responsabilidade tributária Silvestre Lanini Detoni, Marcelo Detoni, e Maurício Detoni, apresentaram impugnação, em uma única peça, em 19.12.2016, e-fls. 668/689.

28. Ressalta-se mais uma vez que não consta dos autos impugnação dos sujeitos passivos por responsabilidade tributária: José Rogério Hensel e Antônio Ferreira da Silva.

29. O interessado e os sujeitos passivos por responsabilidade tributária Silvestre Lanini Detoni, Marcelo Detoni, e Maurício Detoni (impugnantes) alegam, de maneira preliminar, que:

- houve cerceamento de defesa pois a fiscalização diligenciou junto às empresas que foram favorecidas por cheques pagos emitidos pelo interessado, mas não diligenciou junto próprio interessado e responsáveis solidários;

- não há qualquer irregularidade quanto aos pagamentos realizados através de cheques para a empresa DISTRIBOI, da qual os impugnantes são sócios, pois são empresas do mesmo ramo comercial e mantém relação entre si;

- em relação aos pagamentos realizados ao impugnante Silvestre não há nada de irregular pois trata-se de produtor rural que comercializa gados, bovinos e suínos que teve relações comerciais com o interessado.

DA INEXISTÊNCIA DE MOTIVAÇÃO PARA A AÇÃO FISCAL

30. Às e-fls 683, os impugnantes afirmam que não houve movimentação financeira incompatível que ensejasse o procedimento fiscal porque a análise isolada da movimentação financeira não representa prova adequada para presumir uma omissão de receita.

31. Os impugnantes citam o exemplo da venda de um ativo imobilizado, com entrada de recursos em caixa, sem que tal operação represente uma receita da atividade, sendo movimentação financeira e receita, figuras distintas no universo tributário. Afirmam que não entregaram DIPJ fora do prazo, não retificaram as informações prestadas, não apresentaram irregularidades pretéritas, e dessa forma alegam que não havia motivação para a ação fiscal.

DAS ALEGAÇÕES DA NÃO INCIDÊNCIA PARA PIS E COFINS - LEI 10.925 DE 2004

32. Os impugnantes alegam que relativamente a atividade comercial exercida pelo interessado, aplica-se a Lei 10.925, de 2004, que em seu artigo 1, inciso XIX, reduziu a zero a alíquota para PIS e COFINS, dessa maneira é indevida tal exigência nos autos de infração.

DAS ALEGAÇÕES DE MULTA "CONFISCATÓRIA"

33. Os impugnantes afirmam que a cobrança de multa de 150% (cento e cinquenta por cento) ultrapassa o limite válido de tributação e assume verdadeiro caráter confiscatório, contrariando o princípio da capacidade contributiva. Cita o artigo 150 da Constituição Federal e julgados de tribunais superiores.

DAS ALEGAÇÕES DA INEXISTÊNCIA DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

34. Os impugnantes afirmam que:

- os senhores Silvestre Lanini Detoni e Marcelo Detoni foram incluídos como responsáveis solidários face ao lançamento realizado mas nunca figuraram no quadro societário do interessado e que o fisco não demonstrou o interesse dos responsáveis solidários em constituir o interessado para operar o negócio por meio de "laranjas";

- não há respaldo para imputação de responsabilidade direta e solidária de sócios estranhos ao quadro do interessado nos moldes do artigo 124 do CTN, até porque o interessado possui personalidade jurídica própria e não se confunde com a pessoa dos sócios e que não há qualquer relação lógica que aponte que os sócios do interessado possuem relação com os impugnantes;

- é muito comum que ex empregados adquiriam know how da atividade em que trabalham e abram o seu próprio negócio, portanto a tese da fiscalização, da utilização de sócios "laranjas" dos impugnantes, é infundada;

- a autoridade fiscal não trouxe aos autos prova de que os impugnantes tiveram de fato participação no interessado;

- não há nos autos a demonstração do interesse comum por presunção do fisco em relação aos impugnantes; o interesse comum decorre diretamente do fato jurídico na constituição do fato gerador da obrigação principal;

DOS PEDIDOS

35. Os impugnantes pedem:

- a declaração da ilegitimidade passiva para responderem pelos créditos lançados contra o interessado;

- o reconhecimento da improcedência da adoção do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional pelas razões expostas;

- o reconhecimento de ausência de motivação para a instauração do procedimento fiscal e a lavratura do auto de infração contra o interessado;

- que, caso não seja o entendimento dos julgadores da improcedência do lançamento, que seja excluída da cobrança o PIS/COFINS, por desrespeito à Lei 10.925/2004;

- a redução do patamar da cobrança de multa para 30%.

3.A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ) proferiu decisão assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Rejeita-se a alegação de cerceamento do direito de defesa se o Auto de Infração contém os requisitos determinados em lei.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS.

O controle da constitucionalidade de lei e de atos normativos é da competência exclusiva do Poder Judiciário.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. EXCESSO DE PODERES. INFRAÇÃO DE LEI OU CONTRATO SOCIAL.

Respondem solidariamente pelo pagamento do crédito tributário as pessoas que têm interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2012

ARBITRAMENTO.

A falta de escrituração da movimentação bancária justifica o arbitramento.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. OMISSÃO DE RECEITA. PRESUNÇÃO LEGAL.

A existência de depósitos bancários não escriturados ou de origem não comprovada autoriza a presunção de omissão de receitas.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS. CSLL. COFINS.

Aplica-se às exigências reflexas o mesmo tratamento dispensado ao lançamento principal, em face da íntima relação de causa e efeito entre ambos.

MULTA QUALIFICADA.

Mantém-se o agravamento da multa se resultar evidente a intenção de reduzir os tributos devidos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4. Inconformados, os responsáveis solidários SILVESTRE LANINI DETONI, MARCELO DETONI e MAURÍCIO DETONI aviam o Recurso Voluntário de fls. 791/818, por meio do qual reeditam e reforçam os argumentos desenvolvidos na sua impugnação, além de incluir argumentos até então inéditos no tópico “DA TRIBUTAÇÃO EQUIVOCADA SOBRE ‘CHEQUES DEVOLVIDOS’”.

5. Às fls. 826/849, consta decisão judicial proferida nos autos da Ação Cautelar Fiscal nº 0003927-22.2018.4.01.3801, e, às fls. 852, petição da Procuradoria da Fazenda Nacional solicitando “*prioridade no julgamento do processo em epígrafe, nos termos do artigo 2º, VI da Portaria CARF Nº 57, de 04 de abril de 2016 e artigo 11 da Lei nº 8.397, de 06 de janeiro de 1992 (Cautelar Fiscal), tendo em vista a concessão de liminar em sede Medida Cautelar Fiscal proposta pela Procuradoria-Seccional da Fazenda Nacional em Juiz de Fora – MG*”.

6. É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Jandir José Dalle Lucca, Relator.

DO CONHECIMENTO

7. O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade. Quanto ao conhecimento, algumas considerações prévias são necessárias.

8. Cumpre observar que a matéria defensiva abordada no apelo no sentido de que a autoridade fiscal teria incluído indevidamente na base de cálculo do IRPJ valores relativos a cheques que foram depositados na conta bancária da empresa autuada, mas que posteriormente

foram devolvidos por diversas razões, não foi desenvolvida na impugnação de fls. fls. 668/689, revelando clara inovação recursal.

9.Com efeito, o recurso dedica um tópico específico a esta matéria sob o título "Da Tributação Equivocada sobre Cheques Devolvidos", transcrevendo o artigo 287 do RIR/99 e, para ilustrar concretamente a situação, reproduz o extrato bancário de fls. 243, destacando visualmente onde constam os lançamentos de cheques compensados seguidos de lançamentos de devolução desses mesmos cheques, para o fim de demonstrar que tais valores não permaneceram no patrimônio da empresa.

10.Este tema, embora relacionado com a documentação que já consta dos autos desde a fase de impugnação, não havia sido explicitamente articulado naquela peça processual como fundamento autônomo para redução do crédito tributário lançado, constituindo matéria até então inédita nos autos, representando linha defensiva inteiramente nova.

11.Como é cediço, a falta de impugnação expressa configura ausência de lide em relação às matérias agora trazidas em sede recursal, nos exatos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, assim enunciado:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

12.Nesse contexto, em se constatando que os Recorrentes alegaram matéria não impugnada em primeira instância, onde não foram expostos argumentos específicos contestando a base de cálculo utilizada pela fiscalização para apuração do crédito tributário, **não merece ser conhecido o recurso no ponto objeto da inovação**, sob pena de se validar a reabertura da lide na fase recursal, com a consequente violação do devido processo legal e ofensa ao princípio da devolutibilidade do recurso, suprimindo-se o primeiro grau de jurisdição administrativa.

PRELIMINAR DE NULIDADE: DA INEXISTÊNCIA DE MOTIVAÇÃO PARA O INÍCIO DA AÇÃO FISCAL

13.Os Recorrentes arguem que a ação fiscal careceu de motivação hábil, fundamentada unicamente na análise isolada da movimentação financeira, a qual, por si só, não seria prova suficiente para presumir a omissão de receita. Sustentam que movimentação financeira e receita são figuras distintas no universo tributário, citando como exemplo a venda de ativo imobilizado que geraria ingresso de recursos sem constituir receita tributável. Afirmam, ainda, a regularidade da entrega da Declaração de Informações da Pessoa Jurídica (DIPJ).

14.Em primeiro lugar, como bem salientado pela decisão de piso, no âmbito de atuação dos órgãos de julgamento (DRJ e, por extensão, no CARF) não há competência para examinar ou sindicat os critérios de seleção de contribuintes a serem fiscalizados. A discricionariedade da Administração Pública na escolha dos contribuintes para auditoria é uma prerrogativa que visa a eficácia da fiscalização, e sua contestação se revela inócua em sede de impugnação administrativa.

15.Ademais, os elementos que conduziram ao início do procedimento fiscal e, posteriormente, fundamentaram o lançamento tributário, demonstram uma base fática robusta e legalmente amparada. Constatou-se que o interessado movimentou em suas contas bancárias o montante significativo de R\$ 16.804.625,58, enquanto declarou na DIPJ uma receita bruta de apenas R\$ 2.861.088,50 no ano-calendário de 2012. Esta disparidade alarmante, onde a movimentação financeira é quase oito vezes superior à receita bruta informada, constitui um poderoso indício de incompatibilidade patrimonial.

16.O procedimento fiscal, ao ser iniciado, tinha o objetivo precípuo de atestar a regularidade do contribuinte. Diante da incompatibilidade verificada, a autoridade fiscal agiu em estrito cumprimento do disposto no artigo 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, que estabelece uma presunção legal de omissão de receita para valores creditados em conta de depósito em relação aos quais o titular, devidamente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos.

17.No caso em tela, o interessado foi regularmente intimado (inclusive por edital, dada a constatação de que encerrou suas atividades de forma irregular no endereço cadastral e a ineficácia das correspondências enviadas) a comprovar a origem dos depósitos bancários. O silêncio persistente do interessado, que não elucidou a origem dos depósitos nem durante o curso da ação fiscal nem em sede de impugnação, tornou a presunção legal de omissão de receitas absolutamente eficaz e incontroversa.

18.Portanto, o lançamento tributário não se baseou meramente na "análise isolada da movimentação", mas sim na falta de comprovação, pelo contribuinte regularmente intimado, da origem dos recursos movimentados, em face de uma discrepância flagrante entre a movimentação e a receita declarada.

19.Rejeita-se, assim, a alegação de inexistência de motivação para o início da ação fiscal.

PRELIINAR DE NULIDADE: INOBSERVÂNCIA AO CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA

20.Os Recorrentes alegam cerceamento do direito de defesa, argumentando que a fiscalização diligenciou junto a terceiros (como as empresas FELICITA e JUPEL) para esclarecer a origem de cheques, mas não facultou aos próprios Recorrentes (sujeitos passivos solidários e o interessado) a oportunidade de manifestação e esclarecimento sobre as suspeitas levantadas ou os pagamentos realizados.

21.Novamente não socorre razão aos Recorrentes.

22.Efetivamente, cumpre reconhecer que o procedimento administrativo de fiscalização possui natureza inquisitória, diferentemente do processo administrativo, em que o contencioso se instaura apenas a partir da apresentação de impugnação. No primeiro, a fiscalização envidará seus esforços para apurar a ocorrência do fato gerador com finalidade instrutória. Já na fase processual, ou seja, a partir da lavratura do auto de infração e havendo

impugnação, será inaugurado o litígio fiscal, nascendo o direito ao contraditório e à ampla defesa, entre outras garantias processuais, conforme dispõe o artigo 14 do Decreto 70.235, de 1972. Dessarte, não há o que se falar a respeito do direito à defesa ou ao contraditório na fase de fiscalização, mas apenas a partir da fase processual, com a apresentação da impugnação. Confirmando-se, a propósito, o enunciado da Súmula CARF nº 162, que soa: *“O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento”*.

23. Mas não é só. É imperativo destacar que o auto de infração em questão contém todos os requisitos determinados em lei. A fiscalização demonstrou que o interessado (COMÉRCIO DE CARNES JRC LTDA) foi intimado a apresentar documentos e esclarecimentos sobre os fatos, especialmente a movimentação bancária. Contudo, não apresentou qualquer resposta, em momento algum. O silêncio e a não cooperação do contribuinte, aliada à constatação de que a empresa não mais funcionava no endereço cadastral, obrigou a autoridade fiscal a adotar medidas substitutivas, como a intimação por edital e a realização de diligências externas.

24. As diligências realizadas junto a instituições bancárias, cartórios e terceiros (como FELICITA e JUPEL) para a coleta de informações e elementos de interesse da administração tributária estão legalmente amparadas, tratando-se de um procedimento de diligência, conforme definido na então vigente Portaria RFB nº 1687, de 2014¹, cujo objetivo é a coleta de informações para instrução processual. O RIR/99 também impõe a obrigação a todas as pessoas, físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, de prestar informações e esclarecimentos solicitados pelos Auditores-Fiscais (arts. 927 a 929). A recusa ou o silêncio do interessado não pode ser transformado em óbice à atividade de fiscalização.

25. A diferenciação de tratamento mencionada pelos Recorrentes é tecnicamente justificada. A intimação de FELICITA e JUPEL se deu na qualidade de terceiros para fornecer informações sobre transações específicas (cheques), configurando diligência. Já os Recorrentes foram incluídos na lide, juntamente com o interessado, como sujeitos passivos solidários devido às alegações de interesse comum e atuação como sócios de fato. O momento legalmente estabelecido para que os sujeitos passivos se manifestem sobre o lançamento e apresentem sua defesa é a impugnação administrativa, prerrogativa que foi plenamente exercida pelos Recorrentes, assim como pela posterior apresentação da peça recursal. Não se configurou, portanto, qualquer óbice ao pleno exercício do direito de defesa.

26. Para mais, a alegação de que a fiscalização não diligenciou junto aos Recorrentes (sócios de fato) antes de incluí-los na lide desconsidera que a própria investigação realizada pelo Fisco Estadual e pela Polícia Civil, cujos resultados foram incorporados ao procedimento federal, já havia estabelecido a robusta prova indiciária de que eles eram os verdadeiros donos do negócio, utilizando "laranjas" para ocultação.

27. Portanto, o procedimento fiscal observou os preceitos legais e constitucionais, refutando-se a alegação de inobservância ao contraditório e à ampla defesa.

¹ Revogada pela Portaria RFB nº 6478, de 2017.

DO MÉRITO

28. Conforme se depreende da leitura do Relatório Fiscal de fls. 52/67, a ação fiscal foi desencadeada em razão de grave incompatibilidade entre a movimentação financeira e a receita declarada no ano-calendário de 2012. A Recorrente movimentou recursos da ordem de R\$ 16.804.625,58 em suas contas bancárias, porém apresentou Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) com opção pelo regime de Lucro Presumido, declarando receita bruta de apenas R\$ 2.861.088,50, concentrada inteiramente no primeiro trimestre de 2012.

29. Durante a diligência fiscal inicial, constatou-se que a empresa não funcionava no endereço cadastrado (Rua Antônio Bitarello, 39, Vila Ideal, Juiz de Fora/MG). No local operava outra empresa com atividade de serralheria, cujos funcionários informaram desconhecer qualquer comércio de carnes naquele endereço. A fiscalização concluiu que, apesar de constar como ativa no sistema de CNPJ, a empresa havia encerrado suas atividades de maneira irregular.

30. Regularmente intimada através do Termo de Início de Ação Fiscal e do Edital nº 086/2014 (fls. 69/72), a empresa deixou de apresentar a documentação solicitada, incluindo livros contábeis (Diário e Razão), Registro de Inventário, Registro de Entradas e Saídas, notas fiscais, extratos bancários e demais documentos de escrituração. A correspondência enviada foi devolvida com o motivo "mudou-se". Diante da impossibilidade de comprovar a origem dos depósitos bancários e da ausência completa de documentação, restou caracterizada a omissão de receitas.

31. Segundo a fiscalização, foram revelados indícios consistentes de que a empresa seria uma estrutura fraudulenta criada pelo Grupo Detoni, utilizando "laranjas" ou "testas-de-ferro" como sócios formais. Diversos elementos corroboraram essa conclusão: todos os sócios eram ou haviam sido empregados de empresas do Grupo Detoni (FRIPAI Distribuidora de Carnes Ltda, DISTRIBOI Carnes e Derivados Ltda e FRIGOTONI Indústria e Comércio de Carnes Ltda); cheques da empresa foram utilizados para pagamentos pessoais dos membros da família Detoni; o endereço da empresa coincidiu com o da FRIPAI Distribuidora de Carnes Ltda; e existiam precedentes de fiscalização estadual que já haviam desconstituído o negócio jurídico da empresa, conforme Acórdão nº 21.094/13/3ª, do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais.

32. Com fundamento no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, a fiscalização procedeu ao lançamento de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), que foi apurado mediante arbitramento do lucro, com aplicação do coeficiente de 9,6% sobre os depósitos bancários de origem não comprovada. O arbitramento foi adotado em razão da não apresentação dos livros contábeis e documentos de escrituração, conforme previsto na legislação tributária aplicável às microempresas e empresas de pequeno porte. Sobre os mesmos valores caracterizados como omissão de receitas, foram lançados o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), bem como a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), todos decorrentes da fiscalização do IRPJ. Foi ainda aplicada multa de ofício qualificada no percentual de 150%, com fundamento no artigo 71 da Lei nº 4.502, de 1964, que

define sonegação como toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento pela autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. A qualificação decorreu da constatação de prática fraudulenta, caracterizada pela utilização de interpostas pessoas para movimentar recursos vultosos e ocultar a origem desses recursos, configurando intenção fraudulenta de omitir receitas e diminuir o resultado tributável.

33.A fiscalização propôs a responsabilização solidária não apenas dos sócios formais (José Rogério Hensel, Antônio Ferreira da Silva, Ronaldo César Guimarães, Amância Gomes de Freitas e José Célio do Nascimento), mas também dos membros da família Detoni, os Recorrentes Silvestre Lanini Detoni Marcelo Detoni e Maurício Detoni, identificados como os verdadeiros proprietários e controladores da empresa, com fundamento no artigo 124, I do CTN, *ex vi* do DEMONSTRATIVO DE RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS de fls. 05/06:

CPF
011.191.807-32
Nome
MARCELO DETONI
Responsabilidade Tributária
Responsabilidade Solidária de Fato
Motivação
Conforme ficou demonstrado no Relatório Fiscal, bem como as informações contidas no RELATORIO DE APURAÇÃO elaborado pelo Grupo de Fraude da Delegacia Fiscal de Juiz de Fora/MG – Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais.
Enquadramento Legal
A partir de 01/01/2000
Art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172/66.

CPF
303.631.877-15
Nome
SILVESTRE LANINI DETONI
Responsabilidade Tributária
Responsabilidade Solidária de Fato
Motivação
Conforme ficou demonstrado no Relatório Fiscal, bem como as informações contidas no RELATORIO DE APURAÇÃO elaborado pelo Grupo de Fraude da Delegacia Fiscal de Juiz de Fora/MG – Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais.

00013463 AFRFB: MARCO AURELIO DE AZEVEDO SERRA

5.002.013

Enquadramento Legal
A partir de 01/01/2000
Art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172/66.

CPF
014.217.507-24
Nome
MAURICIO DETONI
Responsabilidade Tributária
Responsabilidade Solidária de Fato
Motivação
Conforme ficou demonstrado no Relatório Fiscal, bem como as informações contidas no RELATORIO DE APURAÇÃO elaborado pelo Grupo de Fraude da Delegacia Fiscal de Juiz de Fora/MG – Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais.
Enquadramento Legal
A partir de 01/01/2000
Art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172/66.

34.Os elementos probatórios indicados pela fiscalização para sustentar a responsabilização dos membros da família Detoni consistiram no fato de que todos os sócios formais da Recorrente mantiveram vínculo empregatício com empresas do Grupo Detoni, o que evidenciaria relação de subordinação profissional incompatível com a condição de verdadeiros empresários. Segundo pesquisas no Cadastro Nacional de Informações Sociais (CNIS), esses sócios recebiam salários modestos (um ou dois salários mínimos) das empresas do Grupo Detoni no mesmo período em que a empresa fiscalizada movimentava milhões de reais.

35. Outrossim, a análise dos cheques emitidos pela empresa revelou pagamentos diretos aos membros da família Detoni. Especificamente, um cheque no valor de R\$ 5.134,83 foi utilizado por Silvestre Lanini Detoni para pagamento de emolumentos e taxas referentes à compra de dois lotes e dois terrenos em seu nome junto ao Cartório do 2º Ofício de Registro de Imóveis. Nove cheques, totalizando R\$ 129.200,00, foram emitidos nominalmente a Silvestre Lanini Detoni, e um cheque de R\$ 16.170,00 foi emitido para Rosiane Castro Detoni. Ademais, um cheque de R\$ 35.000,00 foi pago à empresa DISTRIBO! Carnes e Frios Ltda, cujos sócios são Marcelo Detoni e Maurício Detoni.

36. A falta de capacidade econômica dos sócios formais para participação no empreendimento foi comprovada tanto pelos rendimentos modestos quanto pelos depósitos prestados à Polícia Civil. A ex-sócia Amância Gomes de Freitas, por exemplo, trabalhava na FRIPAI Distribuidora de Carnes Ltda ganhando pouco mais de um salário mínimo no mesmo período em que figurava como sócia de empresa que movimentou milhões de reais.

37. Para a autoridade fiscal, o Acórdão nº 21.094/2013/3ª do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais constitui precedente administrativo relevante. Naquela decisão, teria restado evidenciado que os sócios constantes no quadro societário da Recorrente não eram os verdadeiros proprietários, justificando-se a desconsideração da composição societária. O acórdão constatou que Marcelo Detoni, Maurício Detoni e Silvestre Lanini Detoni eram os reais proprietários da empresa autuada, não podendo se eximir da responsabilidade pelos créditos tributários decorrentes da atividade comercial.

38. A fiscalização também identificou que a empresa funcionou inicialmente no mesmo endereço da FRIPAI Distribuidora de Carnes Ltda. (Avenida Francisco Valadares, nº 1300, Vila Ideal), posteriormente transferindo-se para outro endereço que também se revelou fictício. O endereço do sócio Antônio Ferreira da Silva, cadastrado nos sistemas da Receita Federal, era, na verdade, o endereço da própria FRIPAI Distribuidora de Carnes Ltda., conhecida popularmente como "Matadouro Municipal", de notória propriedade do Grupo Detoni.

39. O Relatório Fiscal narra que a Delegacia Fiscal da Fazenda Estadual em Juiz de Fora havia encaminhado documentação relativa ao trabalho do Grupo de Fraude, que concluiu que a empresa Comércio de Carnes JRC Ltda., assim como outras fiscalizadas, eram de fato empresas do Grupo Detoni, constituídas em nome de "testas-de-ferro" ou "laranjas" de forma sistemática para eximirem-se de obrigações tributárias. Diante desse conjunto probatório, entendeu a fiscalização estar caracterizada não apenas sonegação fiscal, mas também fraude, definida no artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964, e conluio, previsto no artigo 73 da mesma lei, pelo ajuste doloso entre duas ou mais pessoas para os efeitos de sonegação e fraude. Confira-se o seguinte excerto:

SUJEITOS PASSIVOS SOLIDÁRIOS

Pelos fatos relatados acima ficou evidenciado que os Srs. **José Rogério Hensel, Antônio Ferreira da Silva, Sr. Ronaldo César Guimarães** (retirou-se em 30/08/2006), **Amância Gomes de Freitas** (retirou-se em 16/07/2010), **José Célio do Nascimento** (retirou-se em 21/12/2010) constituíram uma empresa com o mesmo objetivo social da **DISTRIBOI Carnes e Derivados Ltda, CNPJ nº 05.553.301/0001-66** e da **FRIPAI Distribuidora de Carnes Ltda, CNPJ nº 65.364.614/0001-06**, ou seja, “**comércio atacadista de carnes bovinas e suínas**”.

Outro fato relevante é a comprovação de que os sócios acima citados, não têm/tinham capacidade econômica para aquisição de quotas da empresa Comércio de Carnes JRC Ltda-EPP conforme ficou comprovado pelos depoimentos que eles prestaram a Polícia Civil, além disso, destaca-se também que todos os 05 (cinco) sócios da Comércio de Carne JRC Ltda, têm ou tinham vínculo empregatício com as empresas **DISTRIBOI Carnes e Derivados Ltda, CNPJ nº 05.553.301/0001-66, FRIGOTONI Industria e Comércio de Carnes Ltda – ME, CNPJ nº 28.228.229/0001-05** e **FRIPAI Distribuidora de Carnes Ltda, CNPJ nº 65.364.614/0001-06**, todas pertencentes ao Grupo Econômico Detoni e, portanto mantinham estreita relação de subordinação profissional com os donos das empresas do referido Grupo, os senhores **Silvestre Lanini Detoni, Marcelo Detoni e Maurício Detoni**, que s.m.j., são os sócios de fato da Comércio de Carnes JRC Ltda, situação esta encoberta pela figura de terceiros, conhecido no jargão popular com “testa-de-ferro” ou “laranjas”.

Podemos destacar ainda os cheques emitidos pela empresa Comércio de Carnes JRC Ltda conforme já foi falado acima, mas cabe um resumo para lembrar as operações: **Cheque no valor de R\$ 5.134,83**, do Bradesco, utilizado pelo **Sr. Silvestre Lanini Detoni** para pagar taxas e emolumentos ao Cartório do 2º Ofício de Registro de Imóveis, no valor exatamente igual, referentes a compra de 2 (dois) lotes e 2 (dois) terrenos em seu nome; **Cheque no valor de R\$ 18.200,00**, do Bradesco, utilizado para pagamento a **JUPEL Petróleo de Juiz de Fora Ltda**, distribuidora de combustível, cuja nota foi emitida em nome da **DISTRIBOI Carnes e Derivados Ltda**, empresa dos irmãos **Marcelo e Maurício Detoni**; nove cheques do Banco do Brasil, no valor total de R\$ 129.200,00 (cento e vinte nove mil e duzentos reais), emitidos para o **Sr. Silvestre Lanini Detoni**; o cheque do Banco do Brasil, no valor de R\$ 16.170,00 (dezesseis mil, cento e setenta reais), emitido para senhora **ROSIANE CASTRO DETONI...**

Ficou evidenciado que os sócios José Rogério Hensel e Antônio Ferreira da Silva, bem como todos os outros que, de alguma forma, passaram pela empresa, têm ou tinham vínculo empregatício com as empresas do grupo **DETONI (FRIPAI DISTRIBUIDORA DE CARNES LTDA, DISTRIBOI CARNES E DERIVADOS LTDA e FRIGOTONI INDUSTRIA E COMERCIO DE CARNES LTDA)** e portanto, mantinham estreita relação de subordinação profissional com os donos das empresas do referido grupo, os senhores **Silvestre Lanini Detoni, Marcelo Detoni e Maurício Detoni, que s.m.j, são os sócios de fato (criadores) da Comércio de Carne JRC Ltda**, situação esta encoberta pela figura de terceiros.

Ficou claro também que participação de todos os sócios, no negócio jurídico, tinha como finalidade a ocultação dos verdadeiros interessados.

40.Pois bem, em situações como a que se apresenta nos presentes autos, a formação do convencimento do julgador se dá pelo exame dos elementos probatórios de forma conjugada, e não isolada. Nesses casos, os reais interesses das partes envolvidas geralmente não são ostensivos, sobre os quais inexistente prova direta, necessitando ser identificados por meio de elementos indiretos, aptos a demonstrar o fato a ser provado por meio do emprego de silogismo, isto é, por dedução.

41.Como bem apontado no Relatório Fiscal de fls. 52/67, foram detectados vários fatos relevantes que, quando analisados em conjunto, indicam que as justificativas apresentadas

quanto à (i) identidade do objeto social da empresa Autuada Comércio de Carnes JRC Ltda-ME e as empresas das quais os Recorrentes são sócios; (ii) à incapacidade financeira dos sócios formais; (iii) ao vínculo empregatício pregresso (qual seja, o fato de que os sócios formais da empresa autuada em algum período mantiveram vínculo empregatício com empresas das quais os Recorrentes são sócios); e (iv) à emissão de cheques pela empresa autuada em favor da empresa Distriboi, da qual são sócios os Recorrentes Marcelo e Maurício, não se sustentam no que concerne à caracterização dos Recorrentes como sócios de fato e verdadeiros gestores do negócio.

42. Nessa ordem de ideias, como bem identificado pela r. decisão recorrida em seus itens 91 e 92, *“resta evidente que os sócios que figuravam no quadro societário do interessado não eram os verdadeiros donos, recaíndo a titularidade de fato nos membros da família Detoni.(...) É incabível portanto os argumentos dos impugnantes de que houve descon sideração da personalidade jurídica do interessado, por não figurarem no quadro societário do mesmo, pois a fiscalização atestou que o quadro societário se deu sob simulação dos atos constitutivos, com a utilização de ‘laranjas’”*.

43. Porém, é necessário rememorar a dicção do artigo 124, I do Código Tributário Nacional, que estampa a seguinte regra:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

(...)

44. O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Recurso Especial nº 859.616/RS, já teve a oportunidade de se manifestar sobre a necessidade da demonstração da participação do responsabilizado com fundamento no art. 124, I do CTN, na ocorrência do fato gerador, em acórdão de cuja ementa se extraem os seguintes trechos:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA (LETRAS FINANCEIRAS DO TESOUREO). AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA. RECUSA. POSSIBILIDADE. MENOR ONEROSIDADE. ART. 620 DO CPC. SÚMULA 7/STJ. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA.

(...)

6. Deveras, o instituto da solidariedade vem previsto no art. 124 do CTN, *verbis*:

"Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei."

7. Conquanto a expressão "interesse comum" - encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam **sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible!** Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação.

(...)

45.O Parecer Normativo Cosit nº 4, de 2018, também é enfático ao destacar que, ainda que possa ter por base tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou, a responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário. Confira-se seu item 16:

16. Não é qualquer interesse comum que pode ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN. O interesse deve ser no fato ou na relação jurídica relacionada ao fato jurídico tributário, como visto acima. Assim, o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluídos os atos ilícitos a ele vinculados) não pode caracterizar a responsabilização solidária, não obstante ser indício da concorrência do interesse comum daquela pessoa no cometimento do ilícito. Transcreve-se elucidativo trecho de julgado do CARF:

O interesse comum de que trata o artigo 124, inciso I, do CTN é sempre jurídico, não devendo ser confundido com "interesse econômico", "sanção", "meio de justiça" etc.

O interesse econômico, reconhecemos, até pode servir de indício para a caracterização de interesse comum, mas, isoladamente considerado, não constitui prova suficiente para aplicar a solidariedade. E também não é suficiente que a pessoa tenha tido participação furtiva como interveniente num negócio jurídico, ou mesmo que seja sócio ou administrador da empresa contribuinte, para que a solidariedade seja validamente estabelecida.

Pelo contrário, a comprovação de que o sujeito tido por solidário teve interesse jurídico, o que se faz com a demonstração cabal da relação direta e pessoal dele com a prática do ato ou atos que deram azo à relação jurídico tributária, é requisito fundamental para fins de aplicação de responsabilidade solidária⁶.

⁶ CARF, Acórdão nº 1201-001.974, Rel. Luis Henrique Marotti Toselli.

46.No contexto dos autos, apesar de ser intuitiva a conclusão de que, como bem apontado pela autoridade fiscal, houve fraude e conluio decorrentes de práticas espúrias com o fito de ocultar os verdadeiros sócios, não se verifica, de outra parte, a necessária correlação dos atos efetivamente praticados pelos Recorrentes com os fatos geradores das obrigações tributárias lançadas (receita presumida a partir de depósitos bancários de origem não comprovada).

47.Com efeito, tratando-se de lançamentos baseados no arbitramento de lucros, era imperiosa a demonstração efetiva da participação dos responsabilizados em operações que tivessem concorrido para a realização dos respectivos fatos geradores, quais sejam, a obtenção de lucro (IRPJ e CSLL) e o faturamento (PIS e COFINS).

48.Destarte, ainda que a origem dos recursos não tenha sido comprovada, circunstância que autoriza a lavratura de auto de infração por omissão de receitas e, sem a apresentação da escrituração contábil, do arbitramento do lucro, não se consubstanciam os pressupostos para a responsabilização solidária nestes autos, com base no artigo 124, I do CTN, visto que a configuração de interesse comum não prescinde da demonstração da participação do coobrigado na ocorrência do fato gerador. Vale dizer, as infrações à legislação tributária que constituem o objeto da autuação se apresentam dissociadas das condutas atribuídas aos Recorrentes, que, diante da sua caracterização como sócios administradores de fato, poderiam

eventualmente ter sido responsabilizados com base no art. 135 do CTN, fundamento que não foi adotado pela fiscalização, razão pela qual não pode ser invocado pelo órgão julgador, sob pena de ofensa ao art. 146 do Código Tributário Nacional².

49.Parenteticamente, mister destacar que foi exatamente com base do art. 135, III do CTN que as autoridades fiscais mineiras imputaram responsabilidade tributária aos Recorrentes no processo decorrente do trabalho fiscal realizado pelo Grupo de Fraude da Delegacia Fiscal da Receita Estadual de Juiz de Fora/MG, conforme se verifica no Acórdão nº 21.094/13/3ª, do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, assim ementado:

EMENTA

ATO/NEGÓCIO JURÍDICO – DESCONSIDERAÇÃO – COMPOSIÇÃO SOCIETÁRIA. Restou evidenciado, mediante documentos e relatórios elaborados pelo Fisco, que os sócios constantes no quadro societário da empresa autuada não são de fato os verdadeiros proprietários do empreendimento, justificando-se assim a desconsideração da composição societária da empresa autuada.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – CORRETA A ELEIÇÃO. Constatado que os Coobrigados são os reais proprietários da empresa autuada, não há como eximirem-se da responsabilidade pelos créditos tributários decorrentes da atividade comercial, correspondente a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei, nos termos do art. 135, inciso III do CTN c/c o art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75 e inciso XII, idem do art. 21 desta lei.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - CRÉDITO PRESUMIDO. Constatado o aproveitamento indevido do crédito presumido previsto no art. 75, inciso IV, alínea “a” do RICMS/02, em operações

interestaduais com carnes e derivados de origem bovina, contrariando o disposto no § 2º, inciso IV do mesmo dispositivo legal. Exigência de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada.

Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

50.Desse modo, merece parcial provimento o Recurso Voluntário para excluir a responsabilidade solidária dos Recorrentes, ficando prejudicadas as demais alegações recursais.

51.Tendo sido vencido quanto à exclusão dos responsáveis solidários, passo a analisar os argumentos remanescentes.

DA NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PARA PIS E COFINS

52.Os Recorrentes pleiteiam a exclusão das exigências relativas ao PIS e à COFINS, invocando a Lei nº 10.925, de 2004, cujo inciso XIX de seu artigo 1º reduz a zero a alíquota dessas contribuições em relação à receita bruta de venda no mercado interno de carnes bovinas, suínas, ovinas, caprinas e de aves e derivados. Argumentam que o objeto social da empresa (comércio atacadista de carnes e derivados) se enquadra perfeitamente no benefício, e que o fisco não pode presumir que a receita omitida seja proveniente de atividade estranha ao objeto social.

² CTN: “Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”

53.Sucedee, todavia, que o lançamento em análise não resultou de uma fiscalização ordinária da receita bruta declarada. Ao contrário, a exigência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS decorreu da omissão de receitas presumida por força de lei, em razão da não comprovação da origem dos depósitos bancários. O PIS e a COFINS foram exigidos a título de tributação reflexa, aplicando-se o mesmo tratamento dispensado ao lançamento principal, dada a íntima relação de causa e efeito entre eles.

54.A Lei n.º 10.925, de 2004, exige, para a aplicação da alíquota zero, que a receita bruta seja proveniente de vendas no mercado interno dos produtos específicos listados no inciso XIX de seu artigo 1º. No caso em tela, o interessado, apesar de devidamente intimado, não apresentou qualquer documentação hábil e idônea que comprovasse a motivação e a origem dos depósitos bancários que formaram a base de cálculo presumida.

55.Como se vê, a origem da receita, por definição, não foi comprovada. Se o contribuinte tivesse apresentado notas fiscais ou outros documentos idôneos que vinculassem os depósitos bancários às vendas de carnes e derivados contemplados pela Lei nº 10.925, de 2004, o benefício poderia, em tese, ser aplicado. Entretanto, o silêncio do interessado impediu a correlação entre os valores creditados nas contas bancárias (R\$16,8 milhões) e as operações de importação ou venda de carnes.

56.Como bem ressaltado pela decisão recorrida, reforçando a impossibilidade de aplicar o benefício, os próprios Recorrentes, ao tentarem justificar a alta movimentação bancária na impugnação, mencionaram a venda de ativo imobilizado como um possível exemplo de entrada de recursos que não configuraria receita bruta (item 47 da impugnação, reproduzido no item 50 do recurso).

57.Dessa forma, sem a comprovação da origem dos depósitos e da vinculação inequívoca desses valores a operações específicas beneficiadas pela alíquota zero, deve ser mantida a exigência reflexa de PIS e COFINS sobre a receita omitida por presunção legal.

DA MULTA

58.Em síntese, os Recorrentes insurgem-se contra a multa qualificada, entendendo que *“O montante aplicado ultrapassa o limite válido de tributação e assume caráter confiscatório, contrário à disposição do art. 150, IV, da Constituição Federal”*.

59.Sucedee, todavia, que a multa foi aplicada em conformidade com legislação vigente, válida e eficaz, sendo que, nos termos do artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, *“No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de*

inconstitucionalidade”, conforme, aliás, disposto na Súmula CARF nº 2³ e no artigo 98 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21.12.2023⁴.

60. Não obstante, verifica-se que o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9430, de 1996, foi alterado pela Lei nº 14.689, de 2023, com acréscimo dos incisos VI, VII e §§ 1º-A e 1º-C, passando o dispositivo a ostentar o seguinte enunciado:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023) § 1º-B. (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

III – (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-D. (VETADO); (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

(...)

61. Desse modo, a penalidade, que antes alcançava 150% em decorrência da dobra do percentual de 75% prescrito pelo inciso I do artigo 44, foi reduzida para 100%, conforme estabelecido pelo novel inciso VI.

62. Adicionalmente, a fiscalização não enveredou, por não constituir fator relevante à época, na perquirição da ocorrência de reincidência da conduta infracional, conforme estatuído pelo inciso VII e § 1-A.

³ Súmula CARF nº 2: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

⁴ RICARF: “Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto”.

63. Diante dessas circunstâncias, deve ser reconhecida a redução do percentual da multa para 100%, por conta da aplicação do princípio da retroatividade benigna de que trata a letra “c” do inciso II do artigo 106 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

64. Por conseguinte, merece ser parcialmente provido o recurso para reduzir a multa para 100%.

65. Uma vez vencido quanto conhecimento da matéria “da tributação equivocada sobre ‘cheques devolvidos’”, passo a apreciá-la.

66. Nesse quesito, os Recorrentes sustentam que “*nos extratos bancários consta a informação de que diversos cheques depositados na conta da Autuada foram devolvidos*” e que “*os valores relativos aos cheques devolvidos não ingressaram na conta bancária da Autuada e, por esta razão, devem ser decotados do montante considerado pela Fiscalização para incidência do IRPJ e seus reflexos*”.

67. Porém, conforme destacado pelo Relatório Fiscal de fls. 52/67, os cheques devolvidos foram excluídos da autuação. Confira-se:

No demonstrativo relativo aos depósitos bancários de origem não comprovada, essa fiscalização identificou os lançamentos efetuados nas contas de depósito pelos valores totais, demonstrados nas planilhas, em anexo, tomando-se por base os extratos bancários. Cumpre observar que foram excluídos os cheques devolvidos/estornos, resgates de aplicações empréstimos, etc.

68. De mais a mais, não se verifica que os cheques indicados no exemplo apresentado pelos Recorrentes às fls. 243 (R\$ 62,00, R\$ 220,00, R\$ 36,00, R\$ 1.596,00, R\$ 1.596,00 e R\$ 1.456,00) tenham sido incluídos nos demonstrativos consolidados pela fiscalização às fls. 379/418, que acompanharam o Termo de Intimação Fiscal nº 001 (fls. 377).

69. Consequentemente, não há como prover o pedido.

CONCLUSÃO

70. Ante o exposto, (i) conheço parcialmente do recurso, excluindo a matéria “*da tributação equivocada sobre ‘cheques devolvidos’*”; (ii) rejeito as preliminares suscitadas; e, (iii) no mérito, dou provimento parcial ao recurso para excluir a responsabilidade tributária de SILVESTRE LANINI DETONI, MARCELO DETONI e MAURÍCIO DETONI.

71. Tendo restado vencido quanto à exclusão dos responsáveis solidários e no conhecimento da matéria “*da tributação equivocada sobre ‘cheques devolvidos’*”; dou parcial provimento ao recurso para reduzir a multa de ofício para 100%.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca

VOTO VENCEDOR

Conselheira Edeli Pereira Bessa, redatora designada

O I. Relator restou vencido, inicialmente, no conhecimento parcial que propunha para o recurso voluntário. A maioria do Colegiado compreendeu que o recurso deveria ser inteiramente conhecido, inclusive com respeito à matéria *“da tributação equivocada sobre ‘cheques devolvidos’”*.

Como bem observa o I. Relator, tal tema não foi desenvolvido na impugnação, mas apenas em recuso voluntário. Contudo, não se trata, ali, de matéria, mas sim de argumento contrário à presunção de omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, suficientemente combatida em impugnação, na qual não só foi questionada a responsabilidade tributária imputada a Silvestre Lanini Detoni, Marcelo Detoni e Maurício Detoni, como também foi confrontada a motivação do lançamento, sob o argumento de que *a análise da movimentação financeira da Empresa não representa prova adequada para presumir uma “omissão de receita”*.

A maioria deste Colegiado tem admitido que novos argumentos sejam trazidos em recurso voluntário, acerca de matéria controvertida em impugnação, como expresso desde a declaração de voto apresentada por esta Conselheira no Acórdão nº 9101-006.296⁵:

No mérito do recurso fazendário, esta Conselheira acompanha o I. Relator apenas em sua conclusão. Isto porque, diversamente do exposto em seu voto, não se vislumbra, na competência de julgamento dos Colegiados do CARF, a possibilidade de atuação de ofício com a amplitude referida, além de tal abordagem ser despicienda neste caso, vez que a Contribuinte trouxe a alegação sob apreciação.

Na visão desta Conselheira, a questão se resolve por inexistir a alegada ofensa ao art. 17 do Decreto nº 70.235/72, por não haver matéria nova trazida em impugnação, mas apenas novo argumento de defesa. A infração imputada à Contribuinte, consistente em *despesa indevida de correção monetária* redutora

⁵ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), e acompanharam o relator, Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, pelas conclusões, conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano e Fernando Brasil de Oliveira Pinto, e, por fundamentos distintos, o conselheiro e Gustavo Guimarães da Fonseca, divergindo o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, que dava provimento ao recurso fazendário.

do lucro líquido do ano-calendário 1991, foi impugnada em sua inteireza, e em tais circunstâncias não há vedação, no regramento processual, à complementação da defesa em sede de recurso voluntário.

São, aqui, adotadas as razões de decidir do precedente nº 9101-00.514, que distingue matéria de fundamentos de defesa, e admite a inovação de argumentos em sede de recurso voluntário. Assim consta de seu voto condutor, de lavra do ex-Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho:

Quanto ao outro item recursal, cinge-se a discussão em saber se o contribuinte tem a prerrogativa de suscitar em sede de recurso voluntário fundamentos de defesa contra a exigência que não foram aventados em impugnação (primeira instância administrativa).. Para a adequada compreensão da matéria sob exame, vale relevar que a Contribuinte contestou a tributação via impugnação e, em sede de recurso voluntário, reiterou seus fundamentos de defesa e aduziu novas questões de mérito para pleitear o cancelamento da autuação (quais sejam, "que seu lucro em dezembro de 1996 é fictício, inexistente; e que como está em processo de extinção, poderia compensar a totalidade do prejuízo, sem limitação").

A resposta é afirmativa.

Tenho assente que as normas processuais que regem o processo administrativo fiscal devem ser interpretadas com menos rigor, especialmente aquelas relacionadas às fases postulatória e instrutória do procedimento. E de interesse da própria Administração proceder adequadamente ao controle da legalidade dos atos administrativos, pelo que é salutar que sejam flexibilizadas as regras que impeçam as partes (por razões temporais) trazer ao conhecimento do julgador elementos de fato e de direito que permitam melhor exame da controvérsia.

Seguindo citada linha de interpretação, entendo que a preclusão de que trata o art. 17 do Decreto nº 70.235/72 deve ser aplicada apenas nas hipóteses em que o contribuinte deixa de contestar a própria tributação (ou melhor, infração) em impugnação e pretende fazê-lo apenas via recurso ordinário (voluntário). "Matéria não impugnada" significa, em outros termos, "exigência/infração não contestada": e é apenas essa a falta que não inicia o contencioso administrativo. A *contrario sensu*, impugnada a exigência, iniciado está o contencioso administrativo, no qual devem ser apreciados todos os argumentos de defesa apresentados pelo contribuinte em quaisquer de suas instâncias, ainda que não tenham sido suscitados originariamente em impugnação. A preclusão em referência não atinge os "fundamentos de defesa", mas sim a "defesa" contra determinada exigência ou infração à legislação tributária caso esta não tenha sido feita em primeira instância administrativa. Trata-se de aplicação dos princípios da instrumentalidade das formas e do formalismo moderado que informam o procedimento administrativo fiscal.

Esta Conselheira vinha orientando seu entendimento, nesta questão, em razão da competência atribuída aos órgãos de julgamento administrativo em face de recurso administrativo apto a suspender a exigibilidade do crédito tributário. Mas

em declaração de voto no Acórdão nº 9101-005.300⁶ melhor explicitou esta premissa, nos seguintes termos:

Concordo com a I. Relatora quanto à impossibilidade de se apreciar, em sede de recurso voluntário, qualificação da penalidade que deixou de ser questionada em sede de impugnação.

Apenas observo que, embora precluso o direito de defesa da Contribuinte contra esta matéria, na forma do que dispõe o art. 17 do Decreto nº 70.235/72, a exigibilidade desta parcela do crédito tributário permaneceria, ainda assim, suspensa. Isto porque, como acessório da exigência principal, o questionamento desta impede o destaque e cobrança da penalidade, pois se a exigência principal for cancelada, nada será devido a título de penalidade.

Faço esta ressalva em reparo do que antes consignei no voto vencedor do Acórdão nº 9101-004.599⁷ quando, distinguindo matéria e argumento, admiti a inovação deste em sede de recurso voluntário, no seguinte contexto:

A Contribuinte manifestou sua inconformidade em 13/04/2010, defendendo a necessidade de prévia intimação para apresentação dos documentos faltantes ou para correção de eventual inconsistência na apuração, observando que, apesar de não intimada a tanto, apresentara a DIPJ, juntando naquele momento DIPJ retificadora entregue em 09/04/2010 (e-fls. 135/165).

A autoridade julgadora de 1ª instância observou que as retenções na fonte não foram admitidas porque os rendimentos não foram oferecidos à tributação, e afirmou desnecessária a prévia intimação do sujeito passivo quando a autoridade fiscal entende suficientes as provas dos autos para formar sua convicção. Assim, declarou a improcedência da manifestação de inconformidade porque correto o procedimento adotado, descabendo a anulação do despacho decisório para nova apreciação do pedido de restituição, até porque a Contribuinte se limitou a apresentar a DIPJ retificadora, desacompanhada de qualquer explicação acerca das razões de mérito postas pela autoridade fiscal.

Em recurso voluntário, a Contribuinte esclareceu que as receitas auferidas no período eram inferiores às despesas pré-operacionais e, assim, registrou-as em Ativo Diferido. Por tais razões, pediu a reforma do despacho de indeferimento do Pedido de Restituição. O Colegiado *a quo* invocou o art. 17 do Decreto nº 70.235/72 para afirmar não impugnada a matéria, e também observou que a Contribuinte não trouxe documentos que lastreassem suas alegações no recurso voluntário, documentos estes que deveriam ter sido

⁶ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente), e divergiram na matéria os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Caio Cesar Nader Quintella.

⁷ Participaram do julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Andréa Duek Simantob (relatora), André Mendes de Moura e Viviane Vidal Wagner.

juntados desde a impugnação, na forma do art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72.

Neste contexto importa observar, inicialmente, que o Colegiado *a quo* aplicou impropriamente o art. 17 do Decreto nº 70.235/72, que assim dispõe:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Referido dispositivo deve ser interpretado em conformidade com o art. 145 do Código Tributário Nacional - CTN, que estabelece as hipóteses de alteração de lançamento e, implicitamente, delimita a competência das autoridades administrativas em face dos diferentes contextos nos quais ela pode ser exercida:

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

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

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

Nestes termos, se a matéria não foi objeto de impugnação, a autoridade julgadora de 1ª instância não tem competência para avaliar o crédito tributário a ela vinculado e, eventualmente, alterá-lo, ainda que em favor do sujeito passivo. Matéria, assim, guarda correspondência com os motivos para exigência de parcela autônoma do crédito tributário, passível de ser destacada e destinada à cobrança, por não usufruir da suspensão da exigibilidade conferida pela interposição do recurso administrativo, na forma do art. 151, inciso III do CTN.

Daí a impropriedade em se cogitar de matéria não impugnada quando o sujeito passivo, tendo controvertido o crédito tributário lançado – ou, no caso, o direito creditório não reconhecido – acrescenta, em seu recurso voluntário, argumentos antes não deduzidos em impugnação/manifestação de inconformidade.

É certo que o art. 16, inciso III do Decreto nº 70.235/72 determina que a impugnação mencione *os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir*. Todavia, os parágrafos seguintes do referido dispositivo apenas limitam a produção posterior de provas, nos seguintes termos:

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

[...]

Infere-se, daí, que, em relação à matéria impugnada, o sujeito passivo pode deduzir em recurso voluntário argumentos antes não veiculados em impugnação. Apenas não lhe é permitido iniciar a discussão acerca de matéria que não foi objeto de impugnação. E, quanto às provas que sustentam aquela argumentação, admite-se a juntada de novos elementos ao recurso voluntário caso destinados a *contrapor fatos ou razões* trazidos por ocasião da decisão de 1ª instância, ou se enquadrados nas demais ressalvas do art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72.

Mas o presente caso ainda apresenta uma especificidade.

Como antes relatado, a Contribuinte aponta, apenas em recurso voluntário, que se encontrava em fase pré-operacional e, assim, suas receitas teriam sido confrontadas com as despesas pré-operacionais registradas no Ativo Diferido. Mas, embora não deduzindo argumentação neste sentido em impugnação, a DIPJ retificadora apresentada naquela ocasião distinguia-se da original justamente por agora trazer as Fichas 36A e 37A, nas quais está reproduzido o Balanço Patrimonial e evidenciada a evolução positiva do Ativo Diferido entre 2007 e 2008, com aumento do saldo de “Despesas Pré-Operacionais ou Pré-Industriais” de R\$ 4.802.015,32, em 2007, para R\$ 31.793.384,20, em 2008. Para além disso, a Contribuinte consignou em recurso voluntário que:

4. Dessa forma nos formulários da D1PJ-2009 Calendário 2008 protocolo 18.10.33.26.71-81 enviados em 21 de setembro de 2009, foram assim preenchidos; conseqüentemente, o rendimento não foi apostado na linha 22 Ficha 06-A bem como o custo financeiro de igual período também não foi apostado na Ficha 06-A linha 40.

5. Após o recebimento do despacho decisório nº 16306.000305/2009-63, pelo qual a autoridade administrativa entendeu que, por não

estarem classificados os rendimentos no computo do Lucro Real, não era procedente o pedido de restituição, a Recorrente, embora sem incorrer na modificação da Base de cálculo fiscal, promoveu a retificação daquela DIPJ sendo reenviada no dia 09 de abril de 2010 conforme protocolo de entrega 14.78.21.54.16-60 (anexo 1) dando assim cumprimento ao solicitado pela autoridade administrativa, ou seja, passamos a refletir na Ficha 06-A, os custos das despesas financeiras do período de competência do respectivo calendário, bem como *todo o rendimento do período*. (anexo 2).

Em suma, em recurso voluntário a Contribuinte trouxe novas razões de direito, cujo prova documental produzira em manifestação de inconformidade, e que assim deixou de ser apreciada porque dissociada de qualquer argumentação neste sentido.

Neste contexto, afastada a preclusão com fundamento no art. 17 do Decreto nº 70.235/72, e não se verificando as demais vedações presentes no art. 16 do Decreto nº 70.235/72, vez que a prova documental foi juntada com a manifestação de inconformidade, restam desconstituídas as justificativas do Colegiado *a quo* para não apreciar as alegações trazidas pela Contribuinte em recurso voluntário. A irregularidade cometida pela Contribuinte, ao deixar de situar a argumentação no mesmo momento da juntada da prova, apenas lhe suprime o direito de ver sua defesa também apreciada pela autoridade julgadora de 1ª instância.

Esclareça-se que a Contribuinte pede em seu recurso especial que lhe seja reconhecido, *em definitivo, o seu direito creditório, com base na prova já carreada aos autos, por meio da qual se identifica que, na fase pré-operacional, suportou retenções na fonte, em aplicações financeiras devidamente declaradas e que compõem saldo negativo plenamente restituível*. Contudo, a solução do dissídio jurisprudencial posto resulta, apenas, na afirmação de que o Colegiado *a quo* deveria ter apreciado o argumento deduzido em recurso voluntário, especialmente porque vinculado a prova documental juntada à manifestação de inconformidade, não competindo a esta Turma da CSRF decidir sobre o direito creditório em litígio.

Assim, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial, e determinar o retorno dos autos ao Colegiado de Origem para apreciação da argumentação que foi declarada preclusa no acórdão recorrido. (*destaquei*)

Naquela ocasião conclui que o Decreto nº 70.235/72 não veda a inovação de razões, em recurso voluntário, acerca de matéria impugnada, mas defini matéria não impugnada como a parcela do crédito tributário que, por ser exigida com fundamento em motivos não questionados, seria *passível de ser destacada e destinada à cobrança, por não usufruir da suspensão da exigibilidade conferida pela interposição do recurso administrativo, na forma do art. 151, inciso III do CTN*.

O que o presente litígio ensina é que matéria, neste contexto, não representa, necessariamente, parcela de exigibilidade autônoma, mas sim parcela exigida com fundamentos autônomos, demandando confrontação específica, em impugnação,

para ser estabelecida a competência do órgão julgador de alterar o lançamento naquele ponto. Esta é a interpretação que se extrai da disciplina expressa no art. 17 do Decreto nº 70.235/72 c/c art. 145, inciso I do CTN, e também tendo em conta que o art. 16, inciso III do Decreto nº 70.235/72 determina que a impugnação mencione *os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir*, a exigir que ao menos algum fundamento autônomo da matéria autuada seja discutido em impugnação para evitar que a matéria seja considerada não impugnada.

A qualificação da penalidade demanda fundamentação específica, vez que não decorre da mera falta de recolhimento e de declaração do tributo devido, e sim de circunstâncias que, no entender da autoridade fiscal, caracterizam o intuito de fraude expresso nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64⁸. Logo, se este é o requisito para formalização daquela exigência específica, também a sua caracterização como matéria impugnada demanda a apresentação de motivos de fato e de direito que infirmem este fundamento específico da acusação fiscal.

Não basta, assim, que o lançamento tenha sido impugnado para que as autoridades julgadoras tenham competência para apreciar a integralidade do crédito tributário constituído. O sujeito passivo pode, de forma expressa, impugnar parcialmente o crédito tributário pretendendo a redução da penalidade⁹ na liquidação ou parcelamento em relação às matérias com as quais concorda, e sobre esta parcela a autoridade julgadora não poderá se manifestar. Mas o sujeito passivo também pode apresentar impugnação que não seja expressamente parcial, e esquecer de contestar alguma parcela exigida com fundamentação autônoma, caso em que perderá o direito de fazê-lo na forma do art. 17 do Decreto nº 70.235/72. Nesta última circunstância, porém, o crédito tributário correspondente à matéria não impugnada poderá, ainda assim, permanecer com exigibilidade suspensa caso sua

⁸ Lei nº 9.430, de 1996, alterada pela Lei nº 11.488, de 2007:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

⁹ Lei nº 8.218, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009:

Art. 6º Ao sujeito passivo que, notificado, efetuar o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, será concedido redução da multa de lançamento de ofício nos seguintes percentuais: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – 40% (quarenta por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

III – 30% (trinta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado da decisão administrativa de primeira instância; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

IV – 20% (vinte por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado da decisão administrativa de primeira instância. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

determinação dependa de outra matéria devidamente impugnada, quer em razão de a sistemática de apuração do tributo principal ser afetada por matéria impugnada, quer em razão de a matéria corresponder a acessórios cuja exigência é dependente da confirmação do principal lançado. Ou seja, ainda que a matéria seja autônoma e demande questionamento específico para restar impugnada, a suspensão da exigibilidade pode ser afetada pela forma como esta matéria se correlaciona com outras autuadas.

Assim, tem razão o voto condutor do acórdão recorrido quando afirma que *houve irresignação geral da recorrente*, mas apenas para fins de definição da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, dependente da apreciação dos questionamentos dirigidos à totalidade do principal lançado. Já para definição da competência da autoridade julgadora de alterar o lançamento, é indispensável que exista impugnação e, impugnação, na forma do Decreto nº 70.235/72, é estruturação argumentativa para discordância em face da matéria lançada com fundamento autônomo. Se os fundamentos da multa qualificada não são enfrentados nessa peça recursal, a alteração desta parcela do lançamento no contencioso administrativo somente pode se dar por decorrência da decisão em face das demais matérias impugnadas.

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN e, em consequência, restabelecer a qualificação da penalidade. *(destaques do original)*

No presente caso, a inovação promovida em recurso voluntário afeta parcela do crédito tributário com exigibilidade suspensa por impugnação que confrontou os fundamentos autônomos da exigência, restando estabelecida a competência do órgão julgador de alterar o lançamento mediante apreciação de argumento de defesa, ainda que deduzido somente em recurso voluntário. Em tais circunstâncias, o sujeito passivo apenas abdica do direito de ver seu argumento enfrentado pelas duas instâncias administrativas de julgamento, vez que mesmo para a complementação de impugnação juntada depois de já proferida a decisão de 1ª instância, o art. 16, §6º do Decreto nº 70.235/72¹⁰ limita sua apreciação à autoridade julgadora de segunda instância.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN. *(destaques do original)*

Também aqui, a inovação promovida em recurso voluntário afeta parcela do crédito tributário com exigibilidade suspensa por impugnação que confrontou os fundamentos autônomos da exigência, restando estabelecida a competência do órgão julgador de alterar o lançamento mediante apreciação de argumento de defesa, ainda que deduzido somente em recurso voluntário.

¹⁰ Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

Em tais circunstâncias, o sujeito passivo apenas abdica do direito de ver seu argumento enfrentado pelas duas instâncias administrativas de julgamento, vez que mesmo para a complementação de impugnação juntada depois de já proferida a decisão de 1ª instância, o art. 16, §6º do Decreto nº 70.235/72 limita sua apreciação à autoridade julgadora de segunda instância.

Por tais razões, o recurso voluntário deve ser CONHECIDO.

O I. Relator também restou vencido em seu entendimento contrário à imputação de responsabilidade tributária a Silvestre Lanini Detoni, Marcelo Detoni e Maurício Detoni, com fundamento no art. 124, I do CTN. A maioria do Colegiado compreendeu que deveria ser negado provimento ao recurso voluntário neste ponto.

Tem-se por suficiente, no caso, a evidenciação, em robusto acervo probatório, de que o quadro social da Contribuinte era composto por interpostas pessoas e que os recorrentes eram seus sócios de fato. A acusação, extensamente reproduzida na decisão de 1ª instância, pautou-se inclusive em investigações também desenvolvidas pelo Fisco Estadual, e que alcançou as diversas empresas do grupo econômico, evidenciando a sucessão de atividades comerciais entre elas, sendo a Contribuinte sucedida por Distriboi Carnes e Derivados Ltda, que tem como sócios Marcelo e Maurício Detoni, filhos de Silvestre Lanini Detoni. E, como bem exposto pelo I. Relator, a autoridade lançadora logrou identificar a destinação de recursos financeiros da Contribuinte diretamente para Silvestre Lanini Detoni e para Distriboi Carnes e Derivados Ltda, pessoa jurídica de titularidade de Marcelo e Maurício Detoni.

Esta Conselheira assim se posicionou no voto declarado no Acórdão nº 9101-006.631 para justificar o cabimento da responsabilidade tributária imputada a sócio de fato com fundamento no art. 124, I do CTN, sob a premissa de que tais sócios não desfrutam da proteção que a lei confere ao patrimônio pessoal daqueles que regularmente compõem uma sociedade:

O contexto ampliado, portanto, contempla pessoa jurídica que manteve escrituração imprestável por diversos motivos, com confusão patrimonial inclusive entre as pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico, o que obrigou a autoridade lançadora a expurgar diversas operações irreais entre elas, para além dos registros pautados em notas fiscais inidôneas, e assim aferir os créditos tributários não declarados e não recolhidos em razão das operações efetivamente realizadas pela Contribuinte. Em tais circunstâncias, a confissão de Irineu Peretto Junior no sentido de que, por estar sob risco de *bloqueio judicial*, teria realizado movimentações financeiras com intermediação de sua cônjuge, Marili Elisabete Mainardi Peretto, apenas reforça a validade da integração desta ao polo passivo da obrigação tributária aqui constituída, que não poderia ficar limitada ao patrimônio da pessoa jurídica atuada, corrompido que foi pela evidente inobservância do princípio da entidade, como bem exposto no voto condutor do acórdão recorrido.

O presente caso, assim, se assemelha a outros nos quais este Colegiado já se manifestou reiteradas vezes em favor da responsabilização de sócios de fato que

se ocultam sob a interposição de pessoas no quadro social da pessoa jurídica, conforme ementas de julgados a seguir transcritas:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, I, DO CTN. INTERESSE COMUM. CABIMENTO. Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão do interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação principal, nos termos do art. 124, I, do CTN, quando demonstrado, mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados não apenas ostentavam a condição de sócios de fato da autuada, como estabeleceram entre ela e outras empresas de sua titularidade atuação negocial conjunta.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. ADMINISTRADOR DE FATO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOAS. CABIMENTO. Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN, quando demonstrado, mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados ostentavam a condição de administradores de fato da autuada, bem como que houve interposição fraudulenta de pessoa em seu quadro societário.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO CONCORRENTE DOS ARTS. 124, I, E 135, III, DO CTN. POSSIBILIDADE. Não se vislumbra qualquer óbice à imputação de responsabilidade tributária aplicando-se, de forma concorrente os arts. 124, I, e 135, III, do CTN. (*Acórdão nº 9101-002.349 - Sessão de 14 de junho de 2016*).

SOCIEDADE QUE SE COMPORTA COMO SOCIEDADE DE FATO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA E ILIMITADA PARA OS SÓCIOS DE FATO.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (CTN, art. 124, I). Em condições normais, o sistema jurídico prevê apartação patrimonial entre a pessoa jurídica e as pessoas que compõem o seu quadro societário (sócios de direito). Mas a utilização fraudulenta de pessoa jurídica afasta essa apartação patrimonial, e os sócios de fato respondem solidária e ilimitadamente pelas obrigações surgidas de sua empresa (negócio/ empreendimento). A sonegação de tributo perpetrada via utilização fraudulenta da pessoa jurídica, mediante interposição de pessoas, faz com que a pessoa jurídica seja tratada de modo semelhante a uma sociedade de fato (porque se comporta como tal), situação em que as pessoas envolvidas, por se encontrarem na mesma posição jurídica em relação ao fato gerador, respondem solidária e ilimitadamente pelos débitos surgidos do negócio.

PROCURADOR/ADMINISTRADOR DE SOCIEDADE EMPRESARIAL. PRÁTICA DE ILÍCITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Os mandatários e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. (CTN, art. 135, II e III).

CTN, ART. 124, I, E ART. 135, II E III. INCIDÊNCIA CONJUNTA. POSSIBILIDADE.

No caso destes autos, as referidas regras de responsabilização tributária não são excludentes, elas coexistem. A mesma ilicitude (uso fraudulento de pessoa jurídica,

mediante interposição de pessoas) leva à responsabilização tributária. O vínculo obrigacional por uma regra surge em decorrência da condição de sócio de fato, enquanto pela outra, da condição de procurador/ administrador da empresa. (Acórdão nº 9101-002.954 - Sessão de 3 de julho de 2017).

SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA. CARACTERIZAÇÃO.

Havendo a utilização de interposta pessoa para acobertar as operações e o efetivo auferimento de receitas, deve ser considerado como sujeito passivo o efetivo proprietário e administrador da empresa pelos débitos tributários desta. (Acórdão nº 9101-003.592 - Sessão de 9 de maio de 2018).

É certo que o Código Civil confere personalidade jurídica às sociedades mediante as quais empreendedores exploram atividades econômicas, personalidade esta distinta de seus sócios, de modo que seus patrimônios e obrigações não se confundem, ainda que constituídos por intermédio de seus administradores:

Art. 1.022. A sociedade adquire direitos, assume obrigações e procede judicialmente, por meio de administradores com poderes especiais, ou, não os havendo, por intermédio de qualquer administrador.

Especificamente no que se refere à sociedade unipessoal, espécie à qual pertence a Contribuinte, a responsabilidade do sócio em relação às dívidas da sociedade está assim regulada no Código Civil:

Art. 1.052. Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social.

§ 1º A sociedade limitada pode ser constituída por 1 (uma) ou mais pessoas. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 2º Se for unipessoal, aplicar-se-ão ao documento de constituição do sócio único, no que couber, as disposições sobre o contrato social. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

Disto resulta a segregação do patrimônio dos sócios em relação ao patrimônio da sociedade. Apenas a parcela do patrimônio de cada sócio conferido ao capital social presta-se como garantia de terceiros ao contratar com a sociedade, e assim se sujeita ao risco do empreendimento. Em consequência, se os sócios empregam regularmente os recursos da sociedade, sem desvios, eles não podem ser chamados a responder por dívidas da sociedade.

Aqui tem-se que a escrituração da Contribuinte foi considerada imprestável, para além da constatação que sua movimentação financeira transitou em favor da cônjuge do sócio, pelas razões antes expostas.

Em tais circunstâncias, a autoridade fiscal tem competência para, na forma do art. 142 do CTN, constituir o crédito tributário pelo lançamento, identificando o sujeito passivo, conceito no qual está incluído não só o contribuinte, como também, nos termos do art. 121, parágrafo único, inciso II, *o responsável, quando,*

sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

E, neste sentido, o CTN traz preceitos expressos acerca da responsabilidade solidária pelo crédito tributário das pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II – (...)

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

(...)

Impróprio afirmar que referido dispositivo não trata de responsabilidade de terceiro ou de inclusão de terceiro no polo passivo, referindo-se apenas à graduação de responsabilidade nos casos de pluralidade de sujeitos passivos. Apesar de localizado entre as normas gerais do capítulo de sujeição passiva, o citado dispositivo é uma espécie de responsabilidade tributária a ser compatibilizada com os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da vedação ao confisco. Neste sentido são as lições de Marcos Vinícius Neder, no artigo *Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões acerca de seu Conceito*¹¹:

Cumprir observar, nesse passo, que a norma de solidariedade albergada pelo artigo 124 do CTN é uma espécie de responsabilidade tributária, apesar de o dispositivo legal estar localizado topograficamente entre as normas gerais previstas no capítulo de Sujeição Passiva e, por conseguinte, fora do capítulo específico que regula a responsabilidade tributária. Decerto a organização dos dispositivos acerca de responsabilidade no Código segue uma orientação lógica, mas as reflexões sobre tal conjunto normativo devem considerar princípios constitucionais que atuam, especificamente, sobre o tema, como o da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

O artigo 145 da Constituição Federal estabelece que os impostos devam ser graduados segundo a manifestação de riqueza do fato jurídico, e o art. 150 veda utilizar tributo com efeito de confisco. O texto constitucional prescreve, assim, que os fatos colhidos no mundo social para construção da hipótese de incidência tributária evidenciem capacidade econômica, evitando-se, assim, uma tributação excessiva que comprometa a subsistência dos contribuintes e avance sobre o patrimônio privado além do estritamente necessário à manutenção das atividades estatais. Esses valores informam todo o sistema jurídico e, por conseguinte, não há interpretar o art. 124 sem compatibilizar a norma de responsabilidade tributária com tais limitações constitucionais ao poder de tributar.

¹¹ in FERRAGUT, Maria Rita e NEDER, Marcos Vinícius (coords.). Responsabilidade Tributária, Dialética, São Paulo: 2007, p. 32-33)

Para tornar mais transparente a correlação entre esses princípios e a exequibilidade da imposição de responsabilidade por solidariedade, vale o recurso a um exemplo hipotético, porém esclarecedor. Se determinada propriedade pertencer a quatro irmãos em condição de igualdade, um dos co-proprietários pode ser chamado a responder por todo o débito anual do Imposto Territorial Rural sem guardar a proporcionalidade com sua fração ideal (25%). Assim, embora manifeste riqueza apenas por sua participação no bem imóvel (25%), poderá ser exigido pelo pagamento integral do tributo relativo à propriedade (100%). Consente a ordem jurídica essa imposição de responsabilidade tributária de forma desproporcional à capacidade contributiva em função da previsão legal de reembolso da quantia excedente paga em lugar dos demais devedores. De fato, cada co-proprietário se qualifica como contribuinte em relação ao tributo correspondente ao seu quinhão de interesse na propriedade e como responsável pelo pagamento do tributo excedente em relação ao que lhe cabe.

Referido dispositivo legal, portanto, presta-se à inclusão de terceiro no polo passivo da obrigação tributária, mas desde que presente prova de sua atuação ao lado da pessoa jurídica, e fora de seu quadro social, com interesse comum na situação que constitua o fato gerador. Neste sentido também, depois de abordar a hipótese de interposição de pessoas na prática de fatos jurídicos tributários, e ressaltar que a simulação dos atos constitutivos impõe o afastamento do sujeito passivo aparente para alcançar os reais titulares da renda, observa Marcos Vinícius Neder (*Op. cit.*, p. 46):

Outra situação completamente distinta é quando o ilícito é promovido por pessoa jurídica ativa e operacional, que, comprovadamente, tenha ocultado ou registrado indevidamente negócios jurídicos realizados em parcela com terceiros (sócios ocultos) para benefício comum. Nessa hipótese, não há falar em fictícia interposição de pessoas, mas em sociedade comum de fato, pois não é possível distinguir a sociedade de fato de seus integrantes (pessoas físicas e jurídicas). Diante dessas condições, é perfeitamente possível evidenciar solidariedade entre as pessoas que compõem a sociedade de fato, eis que, além do patrimônio comum amealhado em razão do ilícito, há interesse comum nos negócios jurídicos realizados em benefício dos envolvidos.

Logo, o art. 124 do CTN, em seu inciso I, permite classificar como responsável solidário pelo crédito tributário aquele que tenha interesse comum na situação que constitua o fato gerador. E esta condição pode ser imputada aos sócios de fato ou que agem como tais, sem figurar no quadro social da pessoa jurídica, e assim não desfrutando da proteção que a lei confere ao patrimônio pessoal daqueles que regularmente compõem uma sociedade. Significa dizer que tais agentes, cuja ação nas atividades da pessoa jurídica se dá para ocultar o sócio de direito, figuram no polo passivo da obrigação tributária ao lado da pessoa jurídica, praticando conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sem benefício de ordem, e destituídos de qualquer garantia que somente o vínculo societário formal lhes conferiria.

Neste contexto, a responsabilidade solidária pelo crédito tributário, atribuída à cônjuge do administrador do empreendimento e beneficiária dos recursos obtidos

com a atividade desenvolvida em nome da empresa, mostra-se perfeitamente compatível com os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

No mesmo sentido são as ponderações da ex-Conselheira Adriana Gomes Rêgo, no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.349, decidido à unanimidade em desfavor dos responsáveis tributários, com voto pelas conclusões dos ex-Conselheiros Luiz Flávio Neto, Ronaldo Apelbaum, Nathália Correia Pompeu, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa e Maria Teresa Martinez Lopez:

Em relação ao art. 124, I, do CTN, que estabelece a imposição de responsabilidade tributária solidária àqueles que "tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal", estou convencida de que os elementos fáticos colhidos pela Fiscalização são suficientes para demonstrar a ocorrência da situação descrita na norma.

Embora entenda que a expressão "interesse comum" estampada nesse dispositivo não pode denotar o mero interesse econômico que todo o sócio tem nos resultados da empresa, sendo necessária uma relação de interesse mais direta com os fatos que deram ensejo à autuação fiscal, considero que a evidência de que os Recorrentes não apenas eram sócios de fato da Nutrilínea, mas estabeleceram entre ela e outras empresas de sua titularidade atuação negocial conjunta (LAÇO e SPASSO faziam a comercialização e armazenagem dos produtos da Nutrilínea), bem caracteriza a situação prevista na norma. O Sr Cláudio, representando a Spasso assinou um contrato de locação de 17 caminhões para a Nutrilínea; os próprios empréstimos bancários à Nutrilínea, que totalizavam mais de R\$ 12 milhões, e que assinaram como devedores solidários também corrobora, enfim há um conjunto probatório robusto a reforçar o interesse comum.

Discordo do entendimento trazido pelos sujeitos passivos ora recorrentes de que o art. 124, inciso I, só se aplica a contribuintes, pois o CTN não faz tal distinção. O que jurisprudência do STJ assinala é quanto à necessidade de ambos os solidários estarem no mesmo pólo de uma situação jurídica que tenha impacto na exação tributária (neste sentido, por exemplo, o REsp 884.845/SC, de 5/2/2009).

No caso em comento, os recorrentes solidários, ao assinarem contratos, ao participarem como devedores solidários e fiéis depositários dos negócios da Nutrilínea, somando-se isso a todo o conjunto probatório, demonstram, sim, estarem no mesmo pólo jurídico da contribuinte, daí porque vislumbro a solidariedade por interesse comum.

Também corroboram o entendimento aqui firmado as razões do ex-Conselheiro Rafael Vidal de Araújo expostas no Acórdão nº 9101-002.954 para, por maioria de votos, com a divergência dos ex-Conselheiros Cristiane Silva Costa, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra (ausente o Conselheiro Luís Flávio Neto), restabelecer a responsabilidade do sócio de fato apontado na acusação fiscal:

Via de regra, a solidariedade previstas no art. 124, I, do CTN, não deve mesmo ser aplicada para imputar responsabilidade tributária aos sócios/administradores de empresa (pessoa jurídica) pelos débitos devidos por esta.

Isto porque, em condições normais, o sistema jurídico prevê apartação patrimonial entre a pessoa jurídica e as pessoas que compõem o seu quadro societário (sócios de direito), assim como entre a pessoa jurídica e seus administradores.

Conforme o acórdão recorrido, a regra do art. 124, I, do CTN é realmente mais adequada para estabelecer solidariedade tributária, por exemplo, entre os coproprietários de um mesmo imóvel sobre o qual incide o IPTU, situação em que os solidários estão na mesma posição jurídica em relação ao fato gerador, em que eles co-realizam o fato gerador.

Ocorre que a sonegação de tributo perpetrada via utilização fraudulenta da pessoa jurídica, mediante interposição de pessoas, modifica o quadro jurídico traçado acima, fazendo com que a pessoa jurídica seja tratada de modo semelhante a uma sociedade de fato (porque se comporta como tal), situação em que as pessoas envolvidas, por se encontrarem na mesma posição jurídica em relação ao fato gerador, respondem solidária e ilimitadamente pelos débitos surgidos do negócio.

Na utilização fraudulenta de pessoa jurídica não há a mencionada apartação patrimonial, e os sócios de fato respondem solidária e ilimitadamente pelas obrigações surgidas de sua empresa (negócio/empreendimento).

É esse contexto que justifica perfeitamente a aplicação do art. 124, I, do CTN ao caso sob exame.

Além disso, restou caracterizado que Alberto Mucciolo podia dispor e administrar sozinho os recursos da empresa, que ele movimentava as contas bancárias, que assinava cheques e autorizações de transações bancárias, que tinha procuração para tanto, e que, desse modo, era quem administrava de fato a empresa, o que, dada a forma e o conteúdo de sua atuação como procurador/administrador, também enseja a aplicação do art. 135, II e III, do CTN.

Do que se disse até aqui, já é possível verificar que as referidas regras não são excludentes. O vínculo obrigacional por uma regra surge em decorrência da condição de sócio de fato, enquanto pela outra, da condição de procurador/administrador.

Quando uma pessoa participa de uma sociedade que se comporta como uma sociedade de fato, ela responde solidária e ilimitadamente pelos tributos decorrentes da atividade empresarial (art. 124, I, do CTN).

Frise-se que no presente caso o lucro da Contribuinte foi arbitrado porque, apesar de ter informado em DIPJ receita bruta de R\$ 2.861.088,50, e movimentado recursos em contas bancárias de R\$ 16.804.625,58, nada apresentou para comprovar a origem dos depósitos bancários identificados, nem apresentou os livros e documentos de sua escrituração, tendo sido regularmente intimada a tanto por meio de edital, dada sua extinção irregular, vez que não encontrada em seu domicílio fiscal. Para além disso, a autoridade lançadora investigou os cheques sacados das contas bancárias, e logrou demonstrar operações que favoreceram os responsabilizados no ano-calendário fiscalizado (2012).

Os recorrentes buscam desqualificar isoladamente as evidências trazidas pela autoridade lançadora acerca da identidade do objeto social das empresas do grupo e indícios de

sucessão empresarial, da incapacidade financeira dos sócios da Contribuinte, e da *existência pregressa de vínculo empregatício dos sócios da Autuada com as empresas Fripai e Distriboi*, bem como quanto os cheques emitidos pela autuada, mas estes elementos convergem no sentido de sua atuação como sócio de fato e beneficiários dos resultados da atividade econômica mantida pela Contribuinte e não podem ser analisados separadamente.

Veja-se que a imperatividade do uso da presunção, na esfera tributária, é defendida com sólidos argumentos por Maria Rita Ferragut (*in Evasão Fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação, Revista Dialética de Direito Tributário nº 67, Dialética, São Paulo, 2001, p. 119/120*):

Por outro lado, insistimos que a preservação dos interesses públicos em causa não só requer, mas impõe, a utilização da presunção no caso de dissimulação, já que a arrecadação pública não pode ser prejudicada com a alegação de que a segurança jurídica, a legalidade, a tipicidade, dentre outros princípios, estariam sendo desrespeitados.

Dentre as possíveis acepções do termo, definimos presunção como sendo norma jurídica lato sensu, de natureza probatória (prova indiciária), que a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado), descritor de evento de ocorrência fenomênica provável, e passível de refutação probatória.

É a comprovação indireta que distingue a presunção dos demais meios de prova (exceção feita ao arbitramento, que também é meio de prova indireta), e não o conhecimento ou não do evento. Com isso, não se trata de considerar que a prova direta veicula um fato conhecido, ao passo que a presunção um fato meramente presumido. Só a manifestação do evento é atingida pelo direito e, portanto, o real não tem como ser alcançado de forma objetiva: independentemente da prova ser direta ou indireta, o fato que se quer provar será ao máximo jurídica certo e fenomenicamente provável. É a realidade impondo limites ao conhecimento.

Com base nessas premissas, entendemos que as presunções nada “presumem” juridicamente, mas prescrevem o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta. Faticamente, tanto elas quanto as provas diretas (perícias, documentos, depoimentos pessoais etc.) apenas “presumem”.

O interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal está, assim, evidenciado na constatação de destinação de recursos financeiros, a partir das contas bancárias mantidas no ano-calendário fiscalizado, em favor dos sócios de fato vinculados ao grupo de empresas que se sucederam na mesma atividade comercial, restando a autuada encerrada de forma irregular, com interpostas pessoas em seu quadro social, e sujeitando-se ao arbitramento dos lucros com base nas receitas presumidas a partir de depósitos cuja origem não foi comprovada, apesar das intimações que foram dirigidas à Contribuinte mediante edital.

Também aqui, *o art. 124 do CTN, em seu inciso I, permite classificar como responsável solidário pelo crédito tributário aquele que tenha interesse comum na situação que*

constitua o fato gerador. E esta condição pode ser imputada aos sócios de fato ou que agem como tais, sem figurar no quadro social da pessoa jurídica, e assim não desfrutando da proteção que a lei confere ao patrimônio pessoal daqueles que regularmente compõem uma sociedade. Por tais razões, Silvestre Lanini Detoni, Marcelo Detoni e Maurício Detoni devem ser mantidos no polo passivo da obrigação tributária ao lado da pessoa jurídica, praticando conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sem benefício de ordem, e destituídos de qualquer garantia que somente o vínculo societário formal lhes conferiria.

Portanto, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário neste ponto.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa