



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10865.725289/2019-75
ACÓRDÃO	2301-011.322 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JOSÉ ALFREDO PRIMOLA DE SOUZA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2014, 2015, 2016, 2017, 2018

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL.

O prazo decadencial para o lançamento de ofício do tributo devido começa a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ele poderia ter se realizado, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Estando os atos administrativos que fundamentaram o lançamento, revestidos de suas formalidades essenciais, não se há que falar em nulidade do procedimento fiscal.

PROVA. ÔNUS DE QUEM ALEGA.

No âmbito do processo administrativo as alegações apresentadas na impugnação devem ser devidamente comprovadas por documentos hábeis e idôneos.

CLASSIFICAÇÃO INDEVIDA DE RENDIMENTOS. LUCROS DISTRIBUÍDOS.

A fiscalização é competente para fazer a reclassificação dos rendimentos do contribuinte que se mostrarem incorretos, em razão de planejamento tributário abusivo, devidamente demonstrado na fiscalização. Valores recebidos indevidamente sob a forma de distribuição de lucros.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA QUALIFICADA. DEMONSTRAÇÃO DA PRÁTICA DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO. APLICABILIDADE.

A omissão de rendimentos na declaração de ajuste anual, comprovada a ocorrência de sonegação, fraude e/ou conluio, autoriza a qualificação da multa de ofício.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689/2023.
MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade, rejeitar as preliminares, e dar provimento parcial ao recurso interposto para reduzir e limitar o percentual da multa qualificada a 100%.

Assinado Digitalmente

Diogo Cristian Denny – Presidente

Assinado Digitalmente

Vanessa Kaeda Bulara de Andrade – Relatora

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Flavia Lilian Selmer Dias, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Rodrigo Rigo Pinheiro, Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração para cobrança de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) dos anos-calendário 2013 a 2017, exercícios 2014 a 2018, lavrado em 11/11/2019 em face do contribuinte José Alfredo Primola de Souza, decorrente do recebimento de rendimentos classificados indevidamente na DIRPF como lucro distribuído (fls. 02).

O Termo de Verificação Fiscal de fls. 14/44 relatou que:

1. a origem dos recursos declarados por José Alfredo se refere à distribuição de lucros recebidos da empresa Master Comércio de Peças Automotivas, CNPJ 08.303.66810001-10 (em que figura como sócio), mas em verdade, se trata de uma filial operacional, uma extensão como verdadeira unidade vinculada a

outra empresa, denominada MASTRA Indústria e Comércio Ltda., CNPJ N° 51.476.109/0001-30.

2. esta segunda empresa MASTRA possui em seu quadro societário o sogro de José Alfredo e, justamente por este não se enquadrar como sócio dessa segunda empresa, não lhe caberia receber lucros, e sim rendimentos tributáveis;
3. José Alfredo foi funcionário da MASTRA no período de 2007 a 2010 e, em 2011, adquiriu participação societária da Master.
4. que as empresas Master e MASTRA possuem um mesmo controle gerencial e figuram como mero instrumento para a transposição de patrimônio, permitindo todo um planejamento tributário ardiloso, com arranjo societário artificial e abusivo.
5. o objeto central da evasão fiscal era beneficiar o sócio da MASTRA, e seus parentes, dentre eles, o Sr. José Alfredo, que declarou indevidamente o recebimento de recursos da empresa Master, a título de distribuição de lucros, uma vez que, efetivamente, essa unidade empresarial trata-se apenas de uma filial que armazena e distribui os produtos da empresa matriz, conforme demonstrado nos esclarecimentos a seguir.
6. Que a Master é uma das unidades empresariais que estão sob o gerenciamento da MASTRA. Tem como objeto social o comércio atacadista de peças e acessórios novos para veículos automotores. As suas operações são desenvolvidas segundo um planejamento global da MASTRA, armazenando os produtos fabricados para serem distribuídos ao mercado consumidor. Obedece ao mesmo *modus operandi* das demais unidades vinculadas, no qual a MASTRA transfere produtos a preços subfaturados, e os recursos decorrentes da revenda a preços de mercado retornam à MASTRA, sem que sejam oferecidos integralmente à tributação (fls. 17);
7. a prática decorria de comprar a preços subfaturados para as pessoas jurídicas comerciais, sendo que tais empresas, na verdade, tratava-se de meros centros distribuidores de seus produtos. O resultado das vendas dessas empresas retorna à MASTRA ou são distribuídos à filha do sócio ou ao genro, que é justamente José Alfredo, à título de lucros.

Para melhor compreensão, destaco partes do relatório fiscal (fls. 17), que demonstrou que (i) o principal fornecedor da Master era a MASTRA. tanto em valores R\$ de compras quanto em percentual, comparando-se às compras totais.

VALOR DAS COMPRAS - PRINCIPAIS FORNECEDORES INFORMADOS PELA MASTER				
Itens	Ano 2013	Ano 2014	Ano 2015	Ano 2016
Celauto Centro Log Aut Ltda	não consta	não consta	18.327,79	7.253,67
Amp Ind e Com de Pcs Aut. Ltda	não consta	10.999,24	45.413,36	26.825,65
America Internac Pcs Autom Eireli	não consta	35.064,71	84.067,00	21.843,53
Orbi Química	não consta	1.324,80	3.156,48	846,6
RC Borrachas Automotivas	não consta	10.271,03	23.639,13	5.510,39
Mann-Hummel Brasil	não consta	10.449,34	45.230,19	44.532,71
MASTRA	6.820.773,24	5.911.955,82	6.966.070,38	9.576.467,74

COMPRAS DA MASTRA X TOTAL DE COMPRAS				
Itens	Ano 2013	Ano 2014	Ano 2015	Ano 2016
TOTAL DE COMPRAS	7.005.590,87	6.427.160,50	7.754.953,87	10.957.029,11
MASTRA	6.820.773,24	5.911.955,82	6.966.070,38	9.576.467,74
Participação %	97%	92%	90%	87%

Das fls. 37, é possível verificar os valores declarados pelo recorrente em relação à ficha de rendimentos isentos e não tributáveis para os exercícios de 2014 a 2018, que totalizam R\$ 30.975.258,98.

Os valores declarados em DIRPF como decorrentes da distribuição de lucros da Master estão a seguir relacionados:

RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS DECLARADOS COMO ISENTOS E NÃO TRIBUTÁVEIS RECEBIDOS DA MASTER	
ANO	VALOR
2013	5.200.857,47
2014	4.659.692,55
2015	3.832.876,01
2016	11.938.044,43
2017	5.343.788,52
Total	30.975.258,98

A fiscalização apontou a responsabilidade solidária do ora recorrente, que restou configurada pelo benefício pecuniário obtido com o esquema articulado.

Neste ponto, o recorrente foi incluído como responsável solidário pelos créditos tributários da empresa MASTRA, com fulcro nos artigos 124, I (interesse comum) e art. 135 do CTN (responsabilidade de terceiros), por ter sido considerado diretor de fato da MASTRA, ou principal mandatário.

Reproduzo também o *modus operandi* (fls. 1054):

"(...) Em análise aos livros contábeis transmitidos através do SPED-Contábil, observa-se um grande repasse de recursos à Mastra. Esse repasse é registrado contabilmente através das contas "adiantamento a fornecedores", "empréstimos" ou "aquisição de cessão de crédito" (compra da dívida da Mastra perante credores externos). Adiantamento a Fornecedores - Em análise à conta 110306000111051 - ADTO. A FORNECEDORES, observa-se que a partir de 2011, os

adiantamentos efetuados à Mastra passaram de R\$ 994.424,16 para R\$ 9.869.855,94, em 2013 (dados obtidos das DIPJ).

- Os adiantamentos vão sendo acrescidos ano a ano, e, embora sejam efetuadas constantes aquisições de produtos, estas são pagas através de transferências bancárias à Mastra, sem que haja compensação com os valores já adiantados. - Nenhuma dessas operações de adiantamento de valores, ainda que envolvam vultosas somas de dinheiro, são firmadas em contrato em que haja comprometimento entre as partes. - Em 2014, os adiantamentos a fornecedores foram registrados na conta específica da Mastra Ativo circulante / Outros Créditos / - conta 110306000111051053040 - Créditos de Terceiros - MASTRA INDUSTRIA E COMERCIO LTDA.

- Nessa conta, em 2104, os adiantamentos apresentam um saldo inicial de R\$ 8.282.158,72 e um saldo final de R\$ 7.254.497,71. Pela análise dos lançamentos, a redução do saldo deve-se a devoluções em recursos que a Mastra teria efetuado à Master através de depósitos bancários, num total de R\$ 1.047.512,57, conforme o histórico "recebimento fornecedor Mastra".

- Contudo, considerando que a Master era credora da Mastra em mais de 7 milhões pelos adiantamentos de recursos anteriormente efetuados, as compras de mercadorias para revenda, durante o ano de 2014, não foram compensadas com o saldo dos adiantamentos. Foram pagas as notas fiscais correspondentes a R\$ 3.944.229,38, conforme registros na conta Fornecedores Nacionais, Passivo Circulante, 210201000120106574483 - MASTRA INDUSTRIA E COMERCIO LTDA.

- Já no ano de 2015, deixou de existir a conta específica de adiantamento em nome da Mastra, e o saldo passou a integrar a conta genérica 110306000111051 - ADTO. A FORNECEDORES (Ativo circulante / outros créditos / créditos de terceiros), ou seja, sem identificação do fornecedor. Basicamente essa conta contempla adiantamentos efetuados à Mastra, ainda que constem antecipações de recursos efetuadas a outras empresas vinculadas, tais como a Cedor, Portal e Via Global.

- A partir de 2015 houve uma redução do saldo da conta de adiantamentos, terminando 2016 com um saldo de R\$ 2.702.389,23. Essa redução é fácil de se entender, uma vez que a Mastra adotou um novo modus operandi de registrar a entrada de recursos proveniente de suas vendas, sem que transitassem por conta de resultado.

- Embora a Master tenha registrado a entrada das mercadorias adquiridas da Mastra e os respectivos pagamentos, a Mastra contabilizou essas entradas de recursos como adiantamentos de clientes, eximindo-a da tributação.

- A Mastra, tendo efetuado a venda subfaturada de seus produtos, recebe o valor integral dessas vendas realizadas a preço de mercado por suas controladas, mas como contabilizar sem transitar pela conta de receita?

O artifício utilizado foi a conta adiantamento de clientes.

- A conta adiantamento de clientes da Mastra apresenta saldos elevadíssimos por longos períodos, iniciando 2012 com R\$ 76.983.031,12 e terminando 2105 com R\$ 115.668.673,02. Além disso, contém um grande número de registros, sem qualquer identificação dos clientes, impossibilitando, assim a sua conciliação.

- Dessa forma, a Mastra dispõe de recursos suficientes para honrar seus compromissos, sem, contudo, transitarem por conta de receita. Tal constatação pode ser feita após consistência entre a conta adiantamento a fornecedores da Master com a conta adiantamento de clientes da Mastra.

- Acrescendo a lista de irregularidades, temos a escrituração na Master, no ano de 2015, de um adiantamento à Mastra por conta de um pagamento de notas fiscais. O que chama a atenção é que, em pesquisa ao Sped-NF, verificamos que as notas fiscais pagas, de nº 30.880 e 30.881, de R\$ 14.427,13 e R\$ 2.689.86, respectivamente, ambas de 09/10/2015, observadas no histórico da conta, correspondem à aquisição de mercadorias que a USCAPE teria efetuado da Mastra. Ou seja, a Master efetuou o pagamento de dívida da USCAPE registrando o fato como adiantamento a fornecedor. Aquisição de Direitos Creditórios - A Máster, em 2014, era credora da Mastra em R\$ 1.859.097,50, por conta da aquisição de cessão de crédito (dívida da Mastra com terceiros adquirida pela Master em 06/2014) conforme se verifica na conta 120108000312083053040 - Títulos a Receber de Terceiros - MASTRA INDUSTRIA E COMERCIO LTDA. com histórico "DÍVIDA PROCESSO 900/03 2 VARA CIVEL DA COMARCA DE LIMEIRA/SP MASTRA INDUSTRIA E COMERCIO".

- De acordo com a resposta à Intimação Fiscal nº 03, em 17/11/2017, a contribuinte informou que a Master celebrou instrumentos de cessão de crédito com a Volkswagen do Brasil em 25.06.214. E acrescenta que ' trata-se de uma cessão de crédito de terceiro utilizando recursos próprios, passando a figurar como Credora da Mastra em substituição do credor originário (conforme artigos 286 e seguintes do Código Civil)." - Em 2015, essa conta não foi localizada, sendo substituída pela conta do ativo não circulante, realizável a longo prazo, créditos a receber, 120108000312083 - EMPREST A RECEBER DE TERCEIROS, na qual se verifica a aquisição de nova cessão de crédito da empresa ARCELORMITTAL BRASIL S/A, onde a Mastra também é a parte devedora, com um saldo final na conta de R\$ 4.231.960,06.

Em 2016, a Mastra efetuou o pagamento de parte do saldo, restando ainda R\$ 2.731.960,06 a receber. - Em 2016 foi incluída mais uma conta referente aos créditos - 110306001111062 -CESSÃO DE CRÉDITO, onde se verifica a aquisição dos direitos de crédito da APERAM INOX SERVIÇOS BRASIL, tendo a Mastra como devedora, no total de R\$ 1.829.344,29.

Conta Bancária da Master Fl. 1056 DRJ/CGE Fls. 10

- Tamanha é a confusão patrimonial que a Master, situada no município de Ribeirão Preto/SP, possui apenas contas bancárias no município de Limeira, e ainda, coincidentemente, nos mesmos bancos e agências que a Mastra. Não

possuir conta bancária no local do estabelecimento é uma situação incompreensível num mercado empreendedor dependente das instituições financeiras.

- Ambas têm conta no banco Bradesco, agência 151 (Limeira), sendo as contas da Master nº 0149495-3 e 143172-2. No banco Santander, ambas mantêm contas na agência 3188 (Limeira), sendo a da Master de nº 13-001662-1. - O que se constata é que a Master mantém um fluxo constante de valores remetidos à Mastra.

Ora a título de adiantamento, ora como pagamentos de duplicatas (registrados na Mastra como adiantamentos de clientes), ora a título de empréstimos, ou aquisição de cessão de créditos, etc. Todas as operações, sem qualquer controle individualizado, utilizam contas contábeis genéricas (clientes, fornecedores, adiantamentos a fornecedores etc.) no intuito de mascarar as transferências irregulares de recursos à Mastra. (...)”

O recorrente possui capital investido no exterior, conforme declarou em suas DIRPF. Nesse ponto, durante a fiscalização, em relação ao retorno do capital investido nessas empresas no exterior, o recorrente declarou não ter havido qualquer rendimento dessa natureza.

“Chama a atenção o fato de nunca ter se beneficiado dos investimentos no exterior, já que foram efetuados grandes aportes de capital como o efetuado na empresa LIGHTHOUSE POINT INVESTMENTS LTD., situada nas Ilhas Virgens Britânicas, totalizado em 31/12/2016, em R\$ 14.336.302,05. Os fatos demonstram que os recursos recebidos por Jose Alfredo foram originados de transferências da MASTRA, através de um esquema fraudulento, à margem da tributação, e, ainda, que houve a lavagem de dinheiro com a aquisição de bens no Brasil e no exterior.”

Em relação à qualificação da multa, o relatório fiscal aponta: que o contribuinte, pretendeu o resultado na medida em que participou de um planejamento abusivo com o único intuito de se beneficiar com o recebimento de recursos à margem da tributação, mascarados de distribuição de lucros.

Das declarações de imposto de renda da pessoa física (DIRPFs) que apresentadas pelo recorrente, restou comprovado a injustificada evolução patrimonial que obteve a partir das manobras fraudulentas, adquirindo bens e efetuando remessas expressivas de recursos a paraísos fiscais. Por tais fatos, a lavratura do auto se deu com a qualificação da multa de ofício, por estar claro que houve a intenção de ocultar do fisco o conhecimento da ocorrência do fato gerador dos tributos.

Impugnação protocolada às fls. 740/803, alegando em *preliminares*: (i) decadência para o ano-calendário de 2013; (ii) nulidade do auto de infração por falta de provas e documentos

neste processo, com a justificativa da autoridade fiscal de que, em razão do Recorrente ter sido incluído como responsável solidário nos autos do processo administrativo nº 10865.720859/2019-31, em que a autuada é MASTRA seria suficiente para suprimir a nulidade pela falta de documentação neste processo; (iii) nulidade por ausência de descrição específica da infração e de seu fundamento legal, por erro na capitulação e por falta de instrução probatória.

No *mérito*, (i) ilegalidade da tributação de lucros regularmente distribuídos, (ii) argumentos inverídicos lançados pela fiscalização, (iii) da atuação profissional sem poderes de representação e de operações independentes entre MASTRA e Master, (iv) inexistência de subfaturamento, ausência de simulação e impossibilidade jurídica de se desconsiderar a personalidade jurídica da Máster, (v) inexistência de conduta dolosa do recorrente e impossibilidade de aplicação da multa de ofício agravada, e por fim, (vi) do efeito confiscatório da multa de ofício qualificada, sob o fundamento da decisão em sede de Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 833.106, julgado em 25/11/2014 pelo Supremo Tribunal Federal.

Sobreveio acórdão de fls. 1047/1088, julgando a impugnação improcedente e mantendo o crédito tributário.

Há recurso voluntário de fls. 1098/1171 alegando as mesmas razões da impugnação, cujas alegações destaco a seguir.

Em sede de *preliminares*:

- (i) a ocorrência de decadência para o ano-calendário de 2013,
- (ii) nulidade do auto de infração por falta de provas e documentos aferidos neste processo, sob a alegação de que se utilizou das provas aferidas no processo administrativo nº 10865.720859/2019-31 (contribuinte autuada MASTRA), em que o recorrente é também responsável solidária.
- (iii) nulidade por ausência de descrição específica da infração e de seu fundamento legal, por erro na capitulação e por falta de instrução probatória.

E no *mérito*:

- (i) existência de lucros regularmente distribuídos,
- (ii) argumentos inverídicos lançados pela fiscalização,
- (iii) atuação profissional do recorrente que não tinha poderes de representação,
- (iv) ocorrência de operações independentes entre MASTRA e Master,
- (v) inexistência de subfaturamento,
- (vi) da ausência de simulação e da impossibilidade jurídica de se desconsiderar a personalidade jurídica da Máster
- (vii) inexistência de conduta dolosa dos recorrentes e impossibilidade de aplicação da multa de ofício agravada

- (viii) a prevalência da decisão proferida pelo STF, em sede de Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 833.106, que reconheceu o efeito confiscatório da multa de ofício qualificada para além de sua aplicação ao tributo.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Relatora.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Passo então a análise das *preliminares*:

1. Da decadência para o ano-calendário de 2013

Inicialmente, destaco que nos lançamentos por homologação, havendo comprovação de pagamento, ainda que parcial e inexistência de dolo, fraude ou simulação, a regra aplicável é a do art. 150, § 4º, citado adiante:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Por outro lado, não havendo pagamento e, ainda, comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, mandatoriamente se aplica regra do CTN, art. 173, I, adiante reproduzida:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; (...)”

Da análise da documentação dos autos, não vislumbro motivos jurídicos para afastar a aplicação do art. 173, I, do CTN, sob a justificativa de ter havido intenção de não pagar o tributo. Entretanto, apenas para deixar o acórdão mais inteligível, adianto que esclarecei as respectivas razões a seguir no item 5, que trata da aplicação da multa qualificada, decorrente também de fraude, dolo ou simulação.

2. Das nulidades do auto de infração

O recorrente alega a nulidade do auto de infração por diversos motivos:

(a) falta de provas e documentos aferidos neste processo, sob o argumento de que a autoridade fiscal teria se pautado na documentação contida no processo administrativo nº 10865.720859/2019-31, em que a autuada é MASTRA e o recorrente é responsável solidário;

(b) por ausência de descrição específica da infração e respectivo fundamento legal;

(c) por erro na capitulação;

(d) por falta de instrução probatória.

O recorrente destacou ainda (fls. 108) a: “inexistência nestes autos dos documentos mínimos que lastrearam as conclusões “emprestadas” dos auditores impediu os próprios Julgadores que apreciaram a defesa administrativa checarem se o termo de verificação fiscal de fato tinha base fática. E tanto isso é verdade que a longa decisão administrativa se lastreia exclusivamente no RELATO dos auditores, não mencionando nenhuma uma vez sequer um único documento ou prova. Ou seja, o simples RELATO dos auditores em uma outra fiscalização virou PROVA IRREFUTÁVEL para o presente processo administrativo. Nada mais absurdo.”

A despeito de tais alegações, deixo consignado constar nestes autos, cópia dos livros do contribuinte aqui fiscalizados, dos documentos que embasam a acusação e outros procedimentos, não vendo razão para a justificativa de nulidade em razão de cerceamento ao direito de defesa, ou falta de provas, etc.

Ademais, é sabido que o processo está à disposição do recorrente, caso fosse necessária a extração de cópia integral.

Os casos de nulidade estão dispostos nos artigos do Decreto 70.235/72, que abaixo destaco:

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.”

Nota-se que as alegações do recorrente não se enquadram nos casos acima, não havendo que se falar em nulidade.

Mérito

1. Da legalidade da tributação de lucros regularmente distribuídos

Conforme restou demonstrado às fls.17, há empresas vinculadas que figuraram como mero instrumento para a transposição de patrimônio, permitindo que fosse feito um planejamento tributário ilegal.

A fiscalização “verificou que todas as ações envolvidas tinham por fim único a economia tributária por força de um arranjo societário artificial e abusivo. Todo esse planejamento visou beneficiar o sócio da Mastra, e seus parentes, dentre eles, o sr. José Alfredo, que declarou indevidamente o recebimento de recursos da empresa orbitante MASTER, a título de distribuição de lucros, uma vez que, efetivamente, essa unidade empresarial trata-se apenas de uma filial que armazena e distribui os produtos da empresa matriz, conforme demonstrado nos esclarecimentos a seguir. (...)”

2. Dos argumentos inverídicos lançados pela fiscalização

O recorrente não traz provas aos autos ao alegar que a fiscalização se utilizou de argumentos inverídicos.

A possibilidade de inversão do ônus da prova em situações peculiares não exime o contribuinte de apresentar elementos mínimos que justifiquem a respectiva inversão, sob pena de invalidação do artigo 16 do Dec. 70.235/72.

O recurso de fls. 1098/1171 não traz provas complementares, limitando-se a trazer as mesmas alegações apresentadas quando da impugnação (740/803). Destaco a previsão legal do Decreto 70.235/72.

“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)

(...)

§ 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) (Produção de efeito)

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

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

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

Dessa forma, caberia ao recorrente, no mínimo, trazer aos autos, escritas fiscais e contábeis, livros, demais provas que conferissem elementos mínimos a justificar suas alegações. Entendo que não foi feito, motivo pelo qual merece ser mantida a decisão recorrida.

3. Da atuação profissional sem poderes de representação

O recorrente justifica sua conduta a partir da premissa de que não tem função de mandato, agindo “EM ESTRITA SUBORDINAÇÃO ÀS ORDENS DO ADMINISTRADOR DA MASTRA, SR. ANGELO LIMA.”- fls. 1143

E acrescenta: “(...) E essa subordinação às regras, ordens e diretrizes do Sr. Ângelo Lima tinha razões claras de ser: razões fáticas, posto que o Sr. Ângelo Lima, na condição de fundador da empresa, naturalmente sempre teve a palavra final sobre os assuntos de relevância; razões jurídicas, já que o Sr. Ângelo sempre deteve os poderes legais de gestão e administração da empresa, e ao Recorrente Alfredo nunca foram conferidos poderes legais/contratuais de administração da Mastra; e razões familiares, já que o Sr. Angelo Lima, além de presidente da Mastra, era seu sogro e, em tal condição, sempre teve ascendência familiar e moral sobre seu genro.(...)”

Entretanto, não há nenhuma fundamento jurídico nas alegações e portanto, mantenho a decisão de piso.

4. Das operações independentes entre MASTRA e Master / inexistência de subfaturamento / ausência de simulação e impossibilidade jurídica de se desconsiderar a personalidade jurídica da Máster

Da análise dos autos, entendo que a fiscalização bem pormenorizou a forma de operar das empresas MASTRA e Master e a atuação do recorrente, confirmando-se a decisão de piso (fls. 1060/1061). Destaco:

“Apuração dos Valores Subfaturados na Revenda de Produtos

- O modus operandi encontrado pela Mastra para se beneficiar das empresas mantidas sob seu controle inicia-se no subfaturamento dos preços dos produtos revendidos às suas unidades distribuidoras.
- Através do Termo de Intimação Fiscal nº 01, a Master foi intimada a informar os preços de venda, maior e menor, praticados no período fiscalizado para alguns produtos selecionados. Ainda que tenha sido concedido prazo adicional para o atendimento à informação, não foi atendida.
- O subfaturamento pode ser facilmente constatado através da comparação dos preços de venda que a Mastra vendia às distribuidoras em relação aos preços que estas repassavam ao mercado consumidor.
- Para demonstrar a disparidade nos valores, buscamos no ano de 2015, através do Sped-NF, as vendas efetuadas pela Mastra à Master e as vendas desta para o mercado, em relação aos mesmos produtos.
- Selecionamos aleatoriamente alguns produtos e procedemos à comparação, que pode chegar a uma diferença de preço de mais de 400%.
- Está aí evidenciado o subfaturamento. Na verdade, a contribuinte é apenas um depósito de mercadorias que a Mastra utiliza para distribuição de seus produtos diretamente ao consumidor final. Contudo, ao dar a aparência de uma distribuidora, tal como se fosse uma unidade empresarial autônoma, o seu intuito não é outro senão o de sonegar impostos, bem como o de "lavar dinheiro", visto que a receita de vendas é revertida contabilmente à Mastra através da conta de "adiantamento a fornecedor", bem como através dos registros de pagamentos de serviços às empresas de "fachada", especialmente criadas para tal fim.
- A Master é uma empresa manipulada em sua gestão no intuito de atender os interesses fraudulentos da Mastra.
- O resultado das vendas da Master é o que a Mastra auferiria se os seus produtos fossem repassados às distribuidoras a preço de mercado. Desta forma, deve ser considerada como receita da Mastra o valor das vendas auferida pela Máster.(...)”

Outrossim, saliento que tais verificações foram aferidas da documentação fiscalizada e não, da mera reprodução ou citação de outros processos. Inclusive, para que fique ainda mais claro, destaco também parte do acórdão recorrido, que bem ilustra esta afirmativa (fls. 1064):

“(...)”

- O sr José Alfredo foi empregado da Mastra até 15/04/2010, na ocupação de diretor de planejamento estratégico. É genro de Ângelo Lima, sócio majoritário da Mastra.
- Foi procurador da Mastra e de várias unidades vinculadas, fato que leva à conclusão de que detém elevada influência nas decisões gerenciais tomadas.
- A partir da rescisão de seu contrato de trabalho com a Mastra, o seu patrimônio teve uma rápida ascensão. Passou de R\$ 1.224.055,92, em 2007, para R\$ 32.799.213,13, em 2016, um crescimento de 1.600%. Depreende-se que, em decorrência da presente ação fiscal, iniciada em 13/02/2017, sabendo de seu envolvimento direto nos atos ilícitos praticados sob sua coordenação, transferiu, em 09/2017, parte significativa de seus bens a seus filhos, reduzindo seu patrimônio para R\$ 7.750.738,81. As doações aos filhos, nesse ano, totalizaram R\$ 32.881.688,50.
- Em 2011, com um investimento apenas de R\$ 2.940,00, adquiriu 98% do capital da Cecor, outra unidade vinculada à Mastra, e, permanecendo por apenas cinco meses, recebeu a título de distribuição de lucros, o valor de R\$ 1.900.741,09, sendo que os demais sócios receberam apenas R\$ 390.641,48. Esse recurso justificou a constituição da Brastil, Blue Way e participação com 99% no capital da Máster.
- A Master, com faturamento médio anual em torno de R\$ 20.000.000,00, alta lucratividade e reservas de lucros milionárias, foi adquirida por José Alfredo pelo preço de R\$ 5.000,00, tratando-se de uma negociação totalmente fora dos padrões normais. Saliente-se que em 2011 a empresa acumulava R\$ 13.747.849,53 de lucros, os quais não eram distribuídos aos sócios, demonstrando tratar-se de interpostas pessoas. A partir daí, passou a receber valores vultosos a título de distribuição de lucro.
- A Brastil é uma empresa capitalizada com recursos que originalmente foram gerados na Mastra, desviados irregularmente para empresas satélites, evadindo-se da tributação devida, até chegar às mãos de José Alfredo, que, a partir de 2011, passou a incrementar o seu capital social, e atualmente equivale a R\$ 5.621.500,00.
- Vê-se o efeito do subfaturamento praticado pela Mastra gerando resultado positivo nas unidades vinculadas, disfarçadamente em nome de terceiros. Sem falar no preço ínfimo que esses terceiros transferem suas cotas sociais aos reais beneficiários, no caso, o sr. José Alfredo, colocando à disposição altos lucros auferidos pela atividade econômica, dolosamente desviados da tributação.
- Com todo esse numerário em mãos, o sr José Alfredo, um dos reais beneficiários, pode investir na Brastil, adquirir a Master, constituir a Blue Way, remeter dinheiro ao exterior (EUA, Ilhas Virgens), aumentar consideravelmente o capital dessas empresas, além de adquirir outros bens e direitos. (...)”

Das razões acima, não vislumbro razão ao recorrente.

5. Da inexistência de conduta dolosa dos recorrentes e impossibilidade de aplicação da multa de ofício agravada

Da análise do presente caso, é possível verificar nos autos a ocorrência de fraude, dolo e simulação, que foi demonstrada pela fiscalização, no Termo de Verificação Fiscal (fls. 14/44). Reproduzo:

“Em atendimento ao Mandado de Procedimento Fiscal — Fiscalização (MPF-F) N° 08.1.12.00-2019-00023-8, iniciamos fiscalização no contribuinte acima identificado, no intuito de apurarmos recursos declarados como isentos e não tributáveis em suas DIRPF referentes aos anos calendários de 2013 a 2017, a título de distribuição de lucros. A origem dos recursos declarados pelo sr. José Alfredo é a distribuição de lucros da empresa Master Comércio de Peças Automotivas, CNPJ 08.303.66810001-10, que efetivamente trata-se de uma unidade vinculada à empresa MASTRA INDUSTRIA E COMERCIO LTDA, CNPJ N° 51.476.109/0001-30, **da qual o contribuinte não é sócio, não estando, portanto, amparado pela legislação pertinente (art. 10 da Lei 9.249/1995). Tais recursos são decorrentes de um esquema fraudulento de sonegação fiscal e lavagem de dinheiro, do qual o contribuinte é um dos articuladores e um dos principais beneficiários, conforme fatos a seguir transcritos (...)**”

“Vê-se claramente o efeito do subfaturamento praticado pela Mastra gerando resultado positivo nas unidades vinculadas, disfarçadamente em nome de terceiros.

Sem falar no preço ínfimo que esses terceiros transferem suas cotas sociais aos reais beneficiários, no caso, o sr. José Alfredo, colocando à disposição altos lucros auferidos pela atividade econômica, dolosamente desviados da tributação.

Com todo esse numerário em mãos, o sr. José Alfredo, um dos reais beneficiários, pode investir na Brastil, adquirir a Master, constituir a Blue Way, remeter dinheiro ao exterior (EUA, Ilhas Virgens), aumentar consideravelmente o capital dessas empresas, além de adquirir outros bens e direitos (...).” – Fls. 40

“(…) Para se consubstanciar a ocorrência dessas hipóteses, é imprescindível que fique caracterizada a presença de dolo. O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Código Penal, o qual preceitua que “crime doloso é aquele em que o agente quer o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo”.

Portanto, para se configurar o dolo, dois elementos são necessários: o cognitivo, que é o conhecimento do agente do ato ilícito; e o volitivo, que é a vontade de atingir determinado resultado ou em assumir o risco de produzi-lo.

No caso concreto, o contribuinte, pretendeu o resultado. Participou de um planejamento abusivo com o único intuito de se beneficiar com o recebimento de recursos à margem da tributação, mascarados de distribuição de lucros.

As DIRPF do contribuinte deixam escancarada a evolução patrimonial que obteve a partir das manobras fraudulentas, adquirindo bens e efetuando remessas expressivas de recursos a paraísos fiscais. (...)” - Fls. 42/43

Da análise conjunta das provas e fatos colhidos ao longo da fiscalização, é possível constatar a clara a figura da sonegação prevista no artigo 71 da Lei nº 4.502/64. O recorrente não logrou êxito em afastar as ocorrências que lhe foram imputadas, logo ficou caracterizada a conduta dolosa e omissiva, que fundamentou inclusive, a qualificação da multa de ofício para 150%, e consequentemente, a aplicação da regra decadencial prevista no art. 173, I do CTN.

6. Do efeito confiscatório da multa de ofício qualificada - Supremo Tribunal Federal decidiu recentemente que a multa fiscal pode sim ser confiscatória (suplantado antiga discussão de que o confisco diria respeito apenas ao tributo) - STF, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 833.106, julgado em 25/11/2014

Alega o recorrente que a multa aplicada de ofícios qualificada é confiscatória. Destaco que, o princípio do não confisco trata-se de uma limitação imposta pelo legislador constituinte ao legislador infraconstitucional. Nesse sentido, buscou que o legislador infraconstitucional fosse impedido de instituir tributos que tenham efeito confiscatório ou que onerem excessivamente o contribuinte.

Adicionalmente, destaco que tais princípios dirigem-se ao Poder Judiciário, que deve aplicá-los no controle difuso ou concentrado da constitucionalidade das leis mas não se trata de vinculação à Administração Tributária, que se submete ao Princípio da Legalidade.

Nesse sentido, a autoridade fiscal em o dever funcional de efetuar o lançamento. Tributário, nos termos do art. 142, do CTN, ao estabelecer que, ocorrido o fato gerador, a autoridade fiscal DEVE constituir o crédito tributário, calculando a exigência de acordo com a lei vigente à época do fato, sendo irrelevante sua repercussão na situação econômico-financeira do sujeito passivo.

Tal posicionamento é confirmado pela Súmula CARF nº 2:

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

Entretanto, esclareço que limito o percentual da multa de ofício qualificada, que deve ser reduzida a 100%, em razão da retroatividade da legislação mais benéfica. Deve ser observado, no caso concreto, a superveniência do art. 8º da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou este percentual, reduzindo a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/96, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN.

É como VOTO.

Conclusão

Por todo o acima exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade, não conhecer da matéria de inconstitucionalidade da multa confiscatória e, na parte conhecida, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir e limitar o percentual da multa qualificada a 100%.

Assinado Digitalmente

Vanessa Kaeda Bulara de Andrade