



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

Processo nº 10882.722154/2015-16
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1201-002.056 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de fevereiro de 2018
Matéria ARBITRAMENTO
Recorrentes COMERCIAL ZENA MOVEIS - SOCIEDADE LIMITADA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não ocorre a nulidade do auto de infração quando forem observadas as disposições do artigo 142 do Código Tributário Nacional e os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

FISCALIZAÇÃO. UTILIZAÇÃO DE DADOS BANCÁRIOS OBTIDOS SEM AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. POSSIBILIDADE.

A "quebra do sigilo bancário" sem prévia autorização judicial, para fins de constituição de crédito tributário, é autorizada pela Lei Complementar n. 105/2001. Precedentes vinculantes do STJ e STF.

ARBITRAMENTO. CRITÉRIO. MOTIVAÇÃO. RECEITA CONHECIDA.

Em se tratando de lançamento constituído por arbitramento, é imprescindível que o cálculo seja compreensível, cabendo à administração fazendária fornecer e informar o contribuinte qual teria sido a fonte e os dados efetivamente utilizados e manipulados, sob pena de cercear o direito de defesa e contraditório.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL

Nos termos da lei, caracterizam-se como omissão de receita os valores creditados em conta bancária, na hipótese do titular, após intimado, não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a sua respectiva origem.

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, restando demonstrada que a conduta do contribuinte enquadra-se

em uma ou mais das hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

MULTA AGRAVADA DE 225%. IMPROCEDÊNCIA.

A aplicação do agravamento da multa, nos termos do artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96, deve ocorrer apenas quando a falta de cumprimento das intimações pelo sujeito passivo impossibilite, total ou parcialmente, o trabalho fiscal, o que não restou configurado. Aplicação da Súmula 96 do CARF.

MULTA QUALIFICADA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. INCONSTITUCIONALIDADE.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu. Ademais, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, conforme Súmula nº 02.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. CONFUSÃO PATRIMONIAL.

Uma vez caracterizada a confusão patrimonial entre os sujeitos passivos solidários e a devedora principal, cabível a imputação da responsabilidade tributária por interesse comum, na linha do que dispõe o artigo 124, I, do CTN.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. EXCESSO DE PODERES DE SÓCIOS E ADMINISTRADORES. ARTIGO 135, III DO CTN.

Correta a imputação de responsabilidade aos sócios e administradores que, conscientemente, participaram ativamente na estrutura empresarial que transferiu recursos decorrentes do não pagamento de tributos para outra empresa do grupo econômico.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL, PIS e COFINS

Aplica-se, no caso, à exigência decorrente de CSLL, PIS e COFINS o mesmo tratamento dispensado ao lançamento da obrigação principal de IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício, e, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. Vencida a conselheira Eva Maria Los que dava provimento parcial em menor extensão para manter a multa de ofício de 225%. O conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar acompanhou o relator pelas conclusões em relação à infração nº 1 do auto de infração.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator.

EDITADO EM: 13/03/2018

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, Eva Maria Los, Luis Fabiano Alves Penteado, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli e Gisele Barra Bossa. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros José Carlos de Assis Guimarães e Rafael Gasparello Lima.

Relatório

Trata-se de processo administrativo decorrente de Autos de Infração que exigem IRPJ (fls. 3.677/3.712) e Reflexos (PIS - fls. 3.713/3.730, CSLL - fls. 3.731/3.766 e COFINS - fls. 3.767/3.785), acrescidos de juros e multa qualificada agravada de 225%, totalizando o importe de R\$ 755.798.070,89.

Tendo em vista que a escrituração contábil e fiscal da empresa foi considerada imprestável para fins de apuração de sua movimentação financeira, inclusive bancária, bem como para fins de determinação do lucro real, a constituição dos créditos tributários em questão foi feita mediante arbitramento.

Mais precisamente, foram adotadas como base do arbitramento as receitas decorrentes da venda de produtos com a intermediação de operadoras de cartão de crédito (item 199, às fls. 3.652 a 3.654) e as que se presumiram omitidas em face de não comprovação da origem de recursos utilizados em depósitos bancários (item 204, às fls. 3.665 a 3.656).

Imputou-se, ademais, responsabilidade às demais pessoas integrantes do "Grupo Marabraz", quais sejam: LP Administradora de Bens Ltda, Nasser Fares, Jamel Fares, Adiel Fares e Hajar Barakat Abbas Fares, sem prejuízo do encaminhamento de Representação Fiscal para Fins Penais.

De acordo com o detalhado Termo de Verificação Fiscal (fls. 3.567 a 3.675), foram apurados os seguintes fatos:

a) Omissão de receitas relativa à empresa Comercial Zena Móveis;

b) A escrituração contábil da empresa Comercial Zena Móveis é imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, bem como para determinar o lucro real;

c) Os recursos oriundos da sonegação fiscal praticada pela Comercial Zena Móveis foram transferidos para a empresa LP Administradora de Bens LTDA com o intuito de blindar o patrimônio sonegado;

d) A empresa LP Administradora de Bens pertence, de fato, aos srs. Adiel Fares, Nasser Fares e Jamel Fares;

e) Restou caracterizada a condição de sujeição passiva solidária das pessoas físicas e jurídicas acima especificadas (LP Administradora de Bens, Nasser Fares, Adiel Fares, Jamel Fares e Hajar Barakat Fares), com base nos artigos 124, inciso I, e 135, inciso III, da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional - CTN), ficando os referidos sujeitos passivos responsáveis pelos

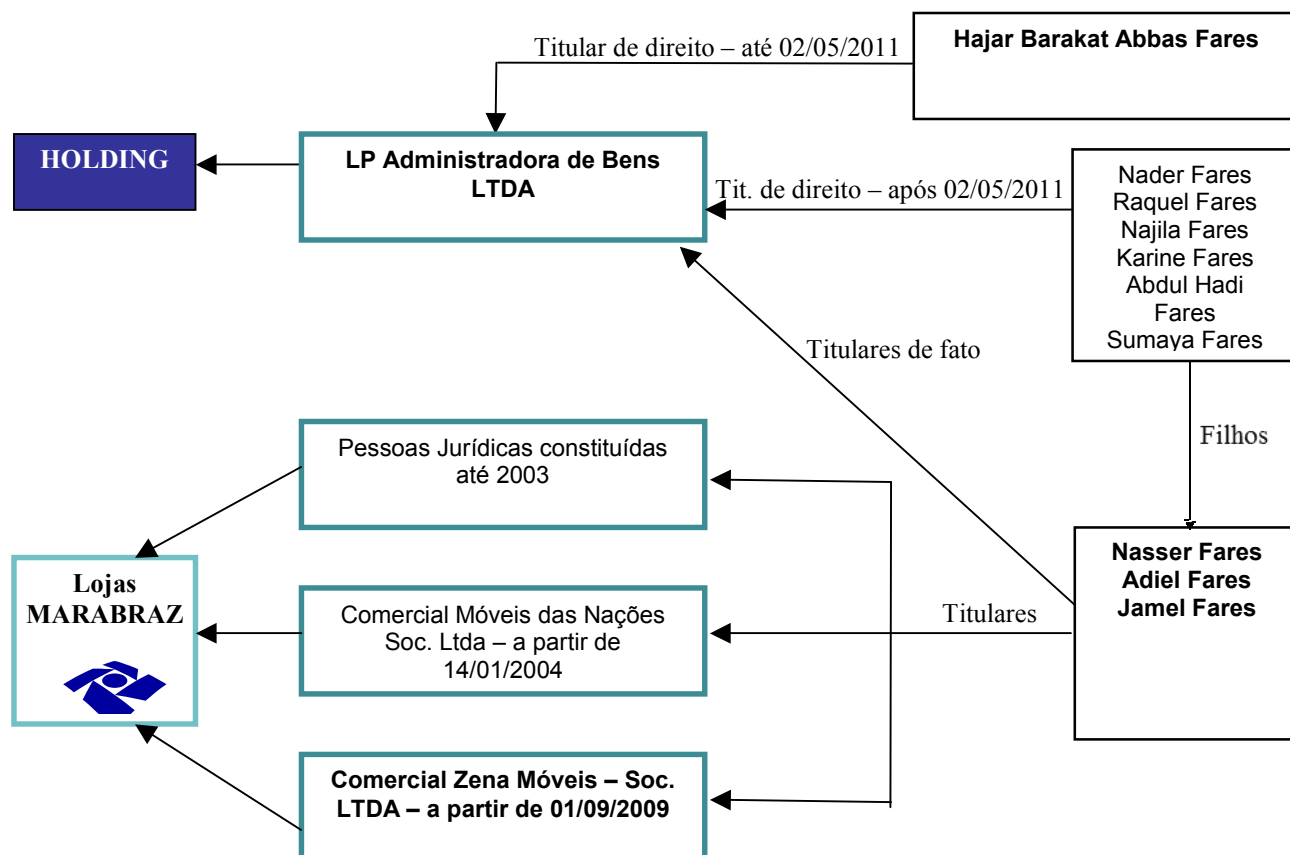
créditos correspondentes às obrigações tributárias apuradas junto à empresa Comercial Zena Móveis.

2. DO GRUPO ECONÔMICO MARABRAZ

6) Denominamos de "Grupo Econômico Marabraz" o conjunto estabelecido pelas seguintes pessoas físicas e jurídicas, administradas pelos srs. Adiel Fares, Jamel Fares e Nasser Fares:

- a) LP Administradora de Bens LTDA;*
- b) Comercial Móveis das Nações - Sociedade Limitada;*
- c) Comercial Zena Móveis - Sociedade Limitada;*
- d) Diversas Pessoas Jurídicas constituídas até o A/C 2003, conforme restará demonstrado no decorrer deste Termo de Verificação Fiscal (TVF);*
- e) Adiel Fares;*
- f) Jamel Fares;*
- g) Nasser Fares;*
- h) Hajar Barakat Abbas Fares.*

O quadro abaixo ilustra a composição do grupo Marabraz, segundo apurado pela fiscalização:



Em seguida o referido Termo aponta que:

[...] os sócios-proprietários do grupo econômico Marabraz utilizaram diversas pessoas jurídicas, denominadas de comerciais, com o objetivo principal de obter recursos de forma ilícita, proveniente de sonegação fiscal, mediante a omissão de receitas da revenda de mercadorias (móveis) por parte de suas empresas comerciais.

9) Conforme demonstrado no Processo Administrativo Fiscal de nº 16004.720074/2013-99, o fruto da sonegação fiscal efetuada pelo grupo econômico foi aplicado na construção de diversos imóveis na grande São Paulo, mormente no conglomerado de prédios (galpões comerciais, escritórios, portarias, vestiários...) denominado de Centro de Distribuição (CD) em Cajamar/SP, construído às margens da Rod. Anhanguera (KM 37,5), bem próximo à São Paulo/SP.

10) Ao longo deste Termo de Verificação, veremos que, a partir do momento em que essas empresas comerciais (constituídas por Jamel Fares, Nasser Fares e Adiel Fares) começam a ser cobradas pelo Fisco em relação aos tributos sonegados, as mesmas empresas vão encerrando suas atividades de forma IRREGULAR e, em seus lugares, novas empresas comerciais são "formalmente" constituídas, muitas vezes no mesmo endereço da empresa anterior.

11) Demonstraremos a seguir que as empresas irregularmente dissolvidas possuem dívidas multimilionárias executadas pela União (débitos na ordem de R\$ 58.000.000,00, fls 3.526 a 3.566 do PAF).

[...]

12) Importante destacar que no ano de 2013, por meio do PAF de nº 16004.720074/2013-99, foi constituído um auto de infração da ordem de R\$ 300.000.000,00 tendo como contribuinte a Comercial Zena Móveis - Sociedade LTDA e como responsável solidária a empresa LP Administradora de Bens LTDA, entre outras. O mencionado auto de infração aguarda julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), tendo sido integralmente mantido na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) competente.

13) Boa parte do produto da sonegação foi transferido para a empresa LP Administradora de Bens LTDA, pois esta empresa, não obstante ser administrada pelos irmãos Fares (srs. Jamel, Adiel e Nasser Fares), foi constituída em nome de sua mãe, a sra. Hajar Barakat Abbas Fares. Desta forma, os recursos obtidos de forma ilícita (por meio de sonegação fiscal) foram transferidos para a LP com o objetivo de blindar o patrimônio do grupo econômico.

14) Assim, de acordo com o demonstrativo anexado a este PAF (fls 2.375 a 2.377 do PAF) denominado "DOMICÍLIO E DATAS DE ABERTURA E ENCERRAMENTO DAS EMPRESAS

INTEGRANTES DO GRUPO MARABRAZ”, é possível extrair as seguintes conclusões:

a) No início (1996 a 1999), as empresas comerciais eram pulverizadas por estabelecimento, ou seja, para cada endereço era constituída uma pessoa jurídica autônoma;

b) Durante o período de 1999 a 2003, com a constituição da empresa S.V.C. JARAGUA COMERCIAL LTDA – ME, CNPJ 03.000.484/0001-67, várias lojas foram abertas como filiais (38 estabelecimentos);

c) Estas pessoas jurídicas comerciais operaram até o mês de abril de 2004, oportunidade em que foi criada a pessoa jurídica Comercial Móveis das Nações LTDA (empresa comercial), composta por dezenas de filiais, e a empresa LP Administradora de Bens, “holding” do grupo econômico, proprietária dos estabelecimentos onde são construídos os imóveis com os recursos sonegados pelas empresas comerciais.

Portanto, a partir do mês de abril de 2004, todas as empresas comerciais constituídas pelo grupo Marabraz foram irregularmente encerradas (dissolução irregular de sociedades), sendo substituídas pelos estabelecimentos da empresa Comercial Móveis das Nações LTDA, abertos no mesmo local onde funcionavam as pessoas jurídicas dissolvidas irregularmente.

Será visto adiante, que o encerramento das empresas comerciais se deu em razão das dívidas tributárias destas empresas. Para não inviabilizar o negócio da família Fares, bem como para “driblar” os órgãos de Estado, de forma a não recolher os tributos inscritos em dívidas ativa, foram constituídas as empresas Comercial Móveis das Nações LTDA - responsável pela continuidade dos negócios da empresa (revenda de móveis) - e a “holding” (LP Administradora de Bens LTDA), onde foram integralizados os imóveis adquiridos pelo grupo econômico.

d) A Comercial Móveis das Nações LTDA, por sua vez, funcionou até o mês de agosto de 2009, quando também foi substituída por outra empresa comercial (Comercial Zena Móveis LTDA)

Conforme visto, a Comercial Móveis das Nações também possui diversas dívidas inscritas na Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) no montante de R\$ 703.182,71. Na verdade, foi no período em que a Comercial Móveis das Nações LTDA operou que o grupo Marabraz obteve o maior crescimento, com o início da construção do Centro de Distribuição (CD) em Cajamar/SP. Veremos que os recursos utilizados na construção deste CD são oriundos dessas empresas comerciais, sendo a origem receita obtida por meio de revenda de mercadorias sem a emissão de notas fiscais (omissão de receitas), conforme demonstraremos.

Este é o modus operandi do grupo econômico: utilizar as empresas comerciais com o objetivo de sonegar os tributos incidentes nas vendas de móveis, e utilizar os recursos sonegados na construção de imóveis de titularidade da LP.

e) Atualmente (após setembro de 2009), a empresa comercial que sucedeu a Comercial Móveis das Nações LTDA é a Comercial Zena Móveis - Sociedade LTDA. [...]

Mais adiante, conclui a fiscalização pela aplicação do método de tributação por arbitramento com base nas seguintes razões:

4. DO ARBITRAMENTO DO LUCRO DAS EMPRESAS INTEGRANTES DO GRUPO ECONÔMICO MARABRAZ

72) Para que seja possível ao Fisco verificar se o lucro tributável apurado pela contribuinte atende aos preceitos da legislação, a fiscalizada é obrigada a demonstrar a sua apuração por meio da apresentação de livros digitais. A empresa Comercial Zena Móveis – Sociedade Limitada apresentou Escrituração Contábil Digital (ECD), relativa aos anos de 2011, 2012 e 2013, por meio de Sistema Público de Escrituração Digital (SPED Contábil).

*73. Veremos que a Comercial Zena apresentou a escrituração com vícios, erros e deficiências que impedem a identificação da efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, bem como a determinação do Lucro Real. Ademais, demonstraremos que a escrituração contábil apresentada pela fiscalizada não está de acordo com as leis comerciais e fiscais, já que os lançamentos mais relevantes foram feitos de forma consolidada, sem a apresentação de arquivos auxiliares que pudessem individualizar os lançamentos efetuados no diário. [...] Com efeito, cumpre esclarecer que a Zena Móveis optou em escriturar sua ECD sob a forma "G" - **Diário Geral**:*

[...]

*78) A consequência de a Zena Móveis ter efetuado sua escrituração com base no **Diário Geral** (Livro Diário Eletrônico) é que todas as operações relativas às atividades da entidade deveriam ser registradas em ordem cronológica, com individualização, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por digitação direta ou reprodução digitalizada (Resolução CFC nº 1020/2005). Ou seja, a escrituração com base no Diário Geral deveria dispensar a existência de qualquer outro arquivo para a complementação de suas informações.*

79) Todavia, conforme vimos ao longo deste Termo, a escrituração da Zena Móveis carece de livros auxiliares, já que os lançamentos mais representativos são registrados de forma consolidada. Ou seja, a Zena Móveis deveria apresentar sua ECD com base no Diário Resumido (tipo "R"), e, obrigatoriamente, deveria apresentar outro arquivo no Tipo "A" ou Tipo "Z" (livros auxiliares).

80) Assim, esclarecemos que a falta de escrituração auxiliar, bem como a presença de vícios, erros e deficiências na

escrituração da fiscalizada são algumas das hipóteses para o arbitramento do lucro da pessoa jurídica, previstos no art. 530, incisos I, II, III e VI do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda/RIR):

81) Por todo o exposto, e conforme veremos adiante neste Termo, diante da impossibilidade de se verificar a correção da apuração da base de cálculo do lucro tributável informado pelas pessoas jurídicas do grupo econômico Marabraz, não restou outra alternativa à fiscalização senão o arbitramento do lucro das referidas empresas.

82) Passemos, a partir do próximo tópico, a detalhar as razões que levaram ao arbitramento das pessoas jurídicas.

4.1 DA IMPRESTABILIDADE DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL E FISCAL DA COMERCIAL ZENA MÓVEIS - SOCIEDADE LTDA.

[...]

84) Após o cotejamento entre a escrituração contábil da Comercial Zena (obtida a partir dos arquivos contábeis transmitidos no SPED Contábil), a circularização de alguns fornecedores (feita por amostragem), e os registros da movimentação financeira da Comercial Zena (obtidos nos extratos bancários requisitados), restou comprovado que a escrituração da Zena contém vícios, erros e deficiências que a tornam imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, já que os registros escriturados não condizem com a realidade fática das operações realizadas.

85) Estas constatações foram relatadas à Comercial Zena Móveis, oportunidade em que foi intimada a refazer a sua contabilidade e a apresentar os livros auxiliares, sob pena de arbitramento do Lucro (Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 5 – fls 1.622 a 1.647 do PAF).

86) Vejamos os principais vícios, erros e deficiências apurados na escrituração contábil da Comercial Zena Móveis:

4.1.1 FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE COMPRAS (E RESPECTIVOS PAGAMENTOS) FEITAS PELA COMERCIAL ZENA MÓVEIS

87) Cotejando as informações prestadas por alguns fornecedores da fiscalizada, obtidos por meio das notas fiscais eletrônicas (NFe) emitidas por eles, e a escrituração contábil feita pela empresa, não conseguimos localizar os registros de compras, bem como os respectivos registros de pagamentos, relativos às significativas operações de compras de produtos e serviços efetuados pela fiscalizada (10.480.029/0002-52). Ou seja, há fortes indícios de que a empresa não contabilizou referidas operações, omitindo-as de sua escrituração contábil.

[...]

4.1.2 ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DOS PAGAMENTOS EFETUADOS A FORNECEDORES DE PRODUTOS E SERVIÇOS DA LP ADMINISTRADORA DE BENS LTDA.

89) Por meio de diversas diligências efetuadas por esta fiscalização, restou demonstrado que diversos bens adquiridos pela empresa LP Administradora de Bens LTDA foram liquidados com recursos supridos pela Comercial Zena. Demonstraremos a seguir alguns exemplos de transferências de recursos da Comercial Zena Móveis para a LP e os lançamentos contábeis correspondentes registrados pela Comercial Zena que foram simulados com a intenção de ocultar da autoridade tributária as infrações praticadas:

[...]

4.1.3 DA AUSÊNCIA DE LIVROS AUXILIARES

[...]

122) Cotejando o lançamento contábil e os depósitos na conta bancária 700701-9, novamente podemos extrair diversas conclusões:

a) Não é possível identificar as origens dos recursos depositados nas contas bancárias da Comercial Zena Móveis;

b) É impossível de se identificar, da forma consolidada como foram escriturados os lançamentos relativos aos pagamentos e recebimentos da Comercial Zena, a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, bem como determinar o lucro real;

c) Pelos históricos dos extratos bancários ("CARTÃO VISA ELECTRON", "REDECARD CARTÃO DÉBITO", "CIELO"), parte dos depósitos são oriundos de vendas efetuadas por meio de operadoras de cartão de crédito, não obstante a Comercial Zena ter contabilizado todas as vendas como recebimento à vista (debitando a conta "caixa"), conforme veremos adiante neste Termo de Verificação Fiscal;

d) A Comercial Zena deveria contabilizar os lançamentos consolidados em Livros Auxiliares, de forma a viabilizar à fiscalização a verificação analítica de cada operação ocorrida.

4.1.4 INCONSISTÊNCIA NOS LANÇAMENTOS ESCRITURADOS NA CONTA 1.1.1.01.001 ("CAIXA")

[...]

125) Da análise dos quadros acima restou comprovado que vultosos valores, relativos aos lançamentos escriturados pela fiscalizada, transitaram pela conta 1.1.1.01.001 ("caixa").

126) Com efeito, não é lógico, muito menos corriqueiro, uma pessoa jurídica revendedora de móveis receber praticamente 100% de sua receita à vista, em dinheiro. Normalmente, neste tipo de comércio ocorre o recebimento por intermédio de cartões de crédito, financiamentos (crediários) e em cheques, sendo que o pagamento em dinheiro representa uma pequena parcela das vendas.

127) Aliás, desde o início da ação fiscal intimamos a empresa para demonstrar a forma como ela contabilizou as vendas efetuadas. A Comercial Zena apresentou a seguinte resposta (transcrevemos exatamente da forma como nos foi apresentado – fls 11 a 45 do PAF):

“O contribuinte acima identificado, em atendimento à fiscalização informa abaixo, o número das contas contábeis, que foram contabilizadas as vendas em 2011, 2012 e 2013, mediante o recebimento em, (dinheiro, cheque, cartão de crédito, crediário, outras formas de recebimentos.

Contas Contábeis

3) 1.1.1.01.001 – Caixa

4) 3.1.1.01.001 – Revenda de Mercadoria”

128) Também verificamos que a maioria dos lançamentos escriturados na conta “Bancos” teve como contrapartida a conta “caixa”.

129) A boa técnica contábil nos ensina que os registros contábeis devem espelhar as operações de fato realizadas. Ou seja, a conta “caixa” deveria ser debitada apenas nos casos de “suprimento de caixa”, utilizado na liquidação de obrigações efetivamente pagas em moeda corrente (via tesouraria da empresa).

130) Ademais, verificamos que a maioria dos pagamentos efetuados, supridos pelas contas bancárias da fiscalizada, não transitou pelo caixa da empresa, pois foram pagos diretamente aos destinatários (via TED, DOC, Trf. Eletrônica, cheques emitidos etc...)

131) Ressalte-se que a utilização da conta “caixa”, indiscriminadamente, em operações que não correspondam à efetiva utilização de moeda corrente, além de não representar a melhor forma de escrituração contábil, também é um facilitador para a prática de ilícitos.

132) Não bastassem estas incongruências, verificamos que na contabilidade da fiscalizada não estão segregados os fornecedores por contas individualizadas. Ou seja, os lançamentos são feitos na conta sintética nº 2.1.1.01 (Fornecedores a Pagar) sendo que somente no histórico do lançamento é feita a informação do nome do fornecedor e do documento fiscal pertinente, conforme veremos no item 4 deste Termo.

133) Portanto, o contribuinte não mantém, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizadas para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário, que é um dos motivos para o arbitramento do lucro da empresa (art. 530, inciso VI, do Decreto nº 3.000/99).

4.1.5 AUSÊNCIA DE LANÇAMENTOS INDIVIDUALIZADOS PARA ESCRITURAR AS CONTAS DE FORNECEDORES

134) Já relatamos que na contabilidade da fiscalizada não estão segregados os fornecedores por contas individualizadas. Ou seja, os lançamentos contábeis foram feitos por conta sintética (nº 2.1.1.01 (Fornecedores a Pagar), sendo que somente no histórico do lançamento é que constam as informações do nome do fornecedor e do documento fiscal pertinente.

135) A forma como foi escriturada esta conta (fornecedores) inviabiliza a identificação das operações relativas a um determinado fornecedor, pois não é possível, por exemplo, identificar os saldos inicial e final nos períodos fiscalizados, já que constam apenas os lançamentos escriturados nas contas sintéticas, abaixo identificadas, sendo possível apenas a obtenção dos saldos das contas sintéticas:

- ☐ 2.1.1.01.001– Fornecedores de Mercadorias
- ☐ 2.1.1.01.002– Fornecedores de Fretes
- ☐ 2.1.1.01.003– Fornecedores de Serviços
- ☐ 2.1.1.01.025– Outros fornecedores

136) Portanto, reiteramos que o contribuinte não mantém, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizadas para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário, que é um dos motivos para o arbitramento do lucro da empresa (art. 530, inciso VI, do Decreto nº 3.000/99).

4.1.6. AUSÊNCIA DE LANÇAMENTOS INDIVIDUALIZADOS PARA ESCRITURAR AS CONTAS DE RESULTADO

[...]

138) Com efeito, apuramos que do total da receita contabilizada nos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013 (R\$ 243.595.092,37, R\$ 228.359.389,99 e R\$ 249.709.667,72, respectivamente), quase que a totalidade teve como contrapartida a conta 1.1.1.01.001 (“caixa”), nos valores de R\$ 243.587.062,26, R\$ 228.358.639,99 e R\$ 249.709.667,72 em 2011, 2012 e 2013, respectivamente.

139) Os lançamentos escriturados na conta sintética 3.1.1.01 (Revenda de Mercadorias) não permitem a identificação dos

clientes e das mercadorias que estão sendo revendidas pela fiscalizada. Aliás, a única informação que consta no histórico dos lançamentos é “VENDAS CFE LIVRO”.

[...]

4.1.7 NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS EM QUE ESTÁ LASTREADA A ESCRITURAÇÃO FISCAL E CONTÁBIL DA FISCALIZADA

147) Tendo em vista que a escrituração contábil relativa aos pagamentos e recebimentos da fiscalizada foi feita de forma consolidada, conforme exhaustivamente relatado ao longo deste Termo (item 2 deste Termo de Constatação e Intimação Fiscal), intimamos a fiscalizada a apresentar os comprovantes de pagamentos e/ou recebimentos relativos aos documentos que compõem os registros contabilizados de forma sintética, com os seguintes históricos:

☐ “PAGTOS CONF RELATORIO DO CONTAS A PAGAR”

☐ “RECEBIMENTOS CONF RELATORIO DO CONTAS A RECEBER”

148) Até a presente data os registros não foram apresentados. A fiscalizada também foi intimada a esclarecer e comprovar os lançamentos escriturados com o histórico “TRANSFERÊNCIA PARA MELHOR CLASSIFICAÇÃO”. Diversos foram os lançamentos escriturados com este histórico e geralmente com valores elevados. Vejamos um exemplo:

Débito: conta 1.1.1.02.002 – Banco Bradesco – C/C 777777-9

Crédito: conta 2.1.1.00.001 – Banco Bradesco – C/C 777777-9

Data: 02/01/2013

Valor: R\$ 3.793.801,84

149) Da mesma forma, até hoje, nada nos foi apresentado.

4.1.8 FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE CONTA BANCÁRIA

[...]

4.1.9 DA IMPRESTABILIDADE DA CONTABILIDADE

152) Por tudo o que foi exposto até aqui (notadamente entre os itens 4.1.1 a 4.1.8 deste Termo de Verificação Fiscal), ficou demonstrado que a escrituração contábil apresentada pela empresa Comercial Zena Móveis não está de acordo com as leis comerciais e fiscais, já que é imprestável para fins de identificação da efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, bem como para fins de determinação do lucro real, nos termos do art. 530, incisos I, II, III e IV, do RIR/1999:

153) A imprestabilidade da contabilidade das empresas integrantes do grupo econômico foi o modus operandi utilizado pelos irmãos Fares, com o objetivo de tentar ocultar da autoridade fiscal, de forma CONSCIENTE E PLANEJADA, o

conhecimento da ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias nas empresas do grupo.

5. DA TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS PARA A LP ADMINISTRADORA DE BENS

*154) Veremos, a seguir, que não houve operações de crédito entre as empresas integrantes do grupo econômico Marabraz. Por tudo que expusemos até agora no presente relatório, mormente os fatos apurados na escrituração da Comercial Zena, restou comprovado que as transferências de recursos entre as empresas do referido grupo econômico, mormente entre a empresa comercial (Zena Móveis) e a LP Administradora de Bens, tiveram como objetivo o envio de recursos escusos (oriundo da sonegação fiscal) para a empresa LP, com o objetivo de blindar todo o patrimônio construído. Ou seja, não houve, efetivamente, operações de mútuo de recursos financeiros entre as empresas. O que houve, de fato, foram **TRANSFERÊNCIAS DE RECURSOS** simulados de “empréstimo”.*

155) A transferência de recursos da empresa Comercial Zena Móveis para LP se deu de forma direta e indireta. A forma direta foi realizado por meio de “empréstimos” concedidos à LP, aplicados na construção do Centro de Distribuição da Marabraz e na compra de diversos imóveis. A transferência indireta se refere aos pagamentos de diversas obrigações da LP.

[...]

5.1 DA TRANSFERÊNCIA DIRETA DE RECURSOS ENTRE A COMERCIAL ZENA E A LP ADMINISTRADORA DE BENS LTDA

*175) Já relatamos diversas vezes que a empresa Comercial Zena contabilizou como empréstimos concedidos, contabilizados na conta nº 1.2.1.03.004 (investimento), os totais de **R\$ 89.398.929,75, R\$ 66.624.836,87 e R\$ 75.757.204,84**, nos anos-calandário de 2011, 2012 e 2013, respectivamente.*

176) Analisando efetivamente os extratos bancários da empresa Comercial Zena Móveis (fornecidos pelas instituições financeiras), identificamos de fato os seguintes valores enviados à LP:

Banco Bradesco – Ag 3394 – Cc 7777779

- ☐ 2011– R\$ 72.745.000,00
- ☐ 2012– R\$ 53.293.000,00
- ☐ 2013– R\$ 74.293.103,48

177) Destacamos que em diversos extratos apresentados pelas diferentes instituições financeiras não foi possível identificar os destinatários dos recursos. Assim, é possível (e provável) que

tenha havido outros envios de recursos para a LP Administradora de Bens LTDA.

5.2 DA TRANSFERÊNCIA INDIRETA DE RECURSOS ENTRE A COMERCIAL ZENA E LP ADMINISTRADORA DE BENS LTDA

178) O grupo econômico da Marabraz não se contentou em transferir recursos para a LP Administradora apenas de maneira direta. Em diversos casos, em diligências efetuadas, identificamos que a empresa Comercial Zena Móveis desembolsou grandes valores para liquidar diversas obrigações da empresa LP. Vejamos alguns exemplos:

[...]

5.3 DA TRANSFERÊNCIA INDIRETA DE RECURSOS ENTRE A EMPRESA PAULISTANA DE ENGENHARIA LIMITADA (EPEL) E A LP ADMINISTRADORA DE BENS LTDA

[...]

6. DAS INFRAÇÕES APURADAS NA EMPRESA COMERCIAL ZENA MÓVEIS - SOCIEDADE LIMITADA

182) Conforme exaustivamente demonstrado ao longo deste Termo de Verificação Fiscal, a escrituração contábil e fiscal da Comercial Zena Móveis é imprestável para fins de apuração da efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, bem como para fins de determinação do lucro real. Destarte, será apurado o imposto de renda e a contribuição social da empresa com base nos critérios do lucro arbitrado (art. 530 do Decreto 3.000/99 e art. 28 da Lei 9.430/96).

183) Cabe esclarecer que pelo fato de o cálculo do IRPJ e da CSLL terem sido determinados com base nos critérios do lucro arbitrado, a consequência é que o PIS/COFINS devem ser calculados com base no regime cumulativo, tendo em vista o disposto no artigo 8º, inciso II, da Lei 10.637/2002 (PIS) e artigo 10, inciso II, da Lei 10.833 (COFINS).

184) Portanto, serão efetuados os lançamentos do PIS e da COFINS relativos ao período de janeiro de 2011 a dezembro de 2013 pelo regime cumulativo, em substituição ao regime da não cumulatividade efetuado pela Zena Móveis, considerando a receita bruta apurada.

185) O cálculo do lucro arbitrado, quando conhecida a receita bruta, é definido pelo artigo 532 do RIR/99, abaixo transcrito:

"Art. 532. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, § 11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso I)."

186) Apesar da referência ao art. 519, na verdade o acréscimo de vinte por cento deve ser aplicado, como regra geral, sobre o

percentual determinado no artigo 518 do RIR (8%), abaixo transcrito:

"Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, e inciso I)."

187) No presente caso, a Comercial Zena Móveis efetuou operações de revenda de mercadorias. Portanto, a base de cálculo do IRPJ será determinada pela aplicação, sobre a receita bruta conhecida, do percentual de 8%, acrescido de 20%, totalizando 9,6%, conforme demonstraremos abaixo.

6.1 DA RECEITA CONHECIDA

188) Já citamos que a Comercial Zena Móveis movimentou em suas contas bancárias recursos incompatíveis com a Receita Bruta declarada referente aos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013.

189) Com efeito, intimamos a Comercial Zena para comprovar a origem dos recursos creditados em suas contas bancárias, sob pena de caracterização de omissão de receitas, com base no art. 42 da Lei 9.430/96. Nada nos foi apresentado/comprovado.

190) Cumpre esclarecer que os créditos apurados foram conciliados, ou seja, foram expurgados os créditos oriundos de transferências entre contas bancárias do mesmo titular, estornos, cheques devolvidos, etc...

191) Vejamos os créditos efetuados nas contas bancárias da Comercial Zena Móveis (fls. 175 a 234 do PAF, com os respectivos anexos de arquivos não-pagináveis) e o valor declarado em DIPJ:

Contribuinte	Ano-Calendário	Créditos (origem não comprovada)	Receita Bruta declarada em DIPJ	Lucro Real	BC CSLL
Comercial Zena Móveis	2011	R\$ 749.617.036,05	R\$ 243.595.092,37	R\$ 144.931,70	R\$ 144.931,70
	2012	R\$ 800.789.473,05	R\$ 228.359.389,99	- R\$ 76.072,20	- R\$ 76.072,20
	2013	R\$ 735.100.349,61	R\$ 249.709.667,72	- R\$ 379.771,63	- R\$ 379.771,63

192) A Comercial Zena, apesar de ter apurado lucro no A/C de 2011, nada recolheu ou declarou em DCTF. Esta é a tônica das empresas comercial integrantes do grupo Marabraz: NÃO PAGAR TRIBUTO ALGUM, bem como desviar os recursos sonegados para a holding do grupo (LP Administradora de Bens LTDA.), oportunidade em que os recursos são utilizados na construção de imóveis ou na liquidação de obrigações do referido grupo.

193) Além disso, a Comercial Zena declarou ZERADAS todas as suas GIAs (Guias de Informação e Apuração do ICMS) de janeiro de 2011 a dezembro de 2013 (fls 3.230 a 3.265 do PAF).

194) Já relatamos que foi concedido um extenso prazo à Zena Móveis para comprovar a origem dos créditos efetuados em suas contas bancárias (fls 175 a 234 do PAF, com os respectivos anexos de arquivos não-pagináveis) que totalizaram R\$ 749.617.036,05, R\$ 800.789.473,05 e R\$ 735.100.349,61, nos anos de 2011, 2012 e 2013, respectivamente:

Mês/Ano	Créditos a serem comprovados
jan/11	64.575.399,00
fev/11	45.454.669,76
mar/11	74.559.648,41
abr/11	58.791.168,18
mai/11	61.045.754,53
jun/11	68.099.235,88
jul/11	57.442.659,34
ago/11	64.931.885,75
set/11	55.360.488,05
out/11	53.891.850,59
nov/11	63.530.567,21
dez/11	81.933.709,35
Total 2011	749.617.036,05

jan/12	87.492.508,54
fev/12	54.189.896,48
mar/12	56.371.895,17
abr/12	70.276.237,39
mai/12	60.886.842,71
jun/12	57.752.485,04
jul/12	60.172.755,10
ago/12	103.990.118,03
set/12	57.681.008,14
out/12	73.081.109,82
nov/12	59.608.572,53
dez/12	59.286.044,10
Total 2012	800.789.473,05

jan/13	55.376.031,38
fev/13	53.279.380,05
mar/13	49.825.001,65
abr/13	64.827.650,64
mai/13	54.883.739,69
jun/13	56.355.937,37
jul/13	63.250.882,98
ago/13	65.848.671,75
set/13	67.543.301,75
out/13	63.544.144,33
nov/13	67.947.569,41
dez/13	72.418.038,61
Total 2013	735.100.349,61

195) Não obstante a Comercial Zena não ter atendido às intimações realizadas pela fiscalização, observamos, no histórico de alguns depósitos, indícios de que alguns dos créditos eram oriundos de vendas efetuadas por meio de administradoras de cartões de créditos.

196) Desta forma, requisitamos junto a estas empresas o fornecimento da relação de todas as vendas brutas realizadas pela Zena Móveis e os repasses de recursos feitos pelas administradoras e financeiras.

197) Assim, os créditos oriundos das vendas efetuadas pela Comercial Zena Móveis por meio das administradoras de cartões de crédito e financeiras foram segregados dos depósitos de origem não comprovada. Ou seja, obtivemos dois tipos de receitas:

a) Receitas relativas às revendas de produtos com a intermediação das operadoras de cartões de crédito e financeiras;

b) Omissão de receitas com base nos créditos de origem não comprovada.

6.2 RECEITA COM CARTÕES DE CRÉDITOS E FINANCEIRAS – ANOS-CALENDÁRIO 2011, 2012 E 2013

198) Foram requisitadas junto às administradoras de cartões de crédito e financeiras, a seguir relacionadas, as vendas brutas efetuadas pela Comercial Zena Móveis, de acordo com o regime de competência:

RMF	DESCRIÇÃO
0811300-2015-00001-0	CIELO S.A.
0811300-2015-00002-8	REDECARD S.A.
0811300-2015-00004-4	CETEMEM BRASIL S.A.
0811300-2015-00005-2	CRED SYSTEM
0811300-2015-00007-9	SOROCRED S.A.
0811300-2015-00008-7	BANKPAR S.A.

199) Os documentos apresentados pelas administradoras de cartões de crédito e financeiras permitiram à fiscalização demonstrar a receita bruta das vendas intermediadas:

RECEITA BRUTA 2011 - EMPRESAS ADMINISTRADORAS DE CARTÕES DE CRÉDITO

MÊS/ ANO	Cielo	Redecard	Cetelem	Cred-System	Sorocred	Bankpar	Total
Jan/11	30.932.509,51	208.341,45	9.900,00	16.413,27	136.665,47	26.482,61	31.330.312,31
Fev/11	23.485.466,79	147.832,69	58.900,00	15.350,49	131.060,07	56.694,34	23.895.304,38
Mar/11	26.134.753,36	158.776,19	136.700,00	20.875,52	126.701,70	1.082.599,95	27.660.406,72
Abr/11	25.588.076,26	432.862,85	0,00	29.654,01	88.629,28	353.590,26	26.492.812,66
Mai/11	25.615.072,45	389.096,00	0,00	33.938,23	161.372,92	140.672,38	26.340.151,98
Jun/11	26.092.053,35	467.282,87	54.000,00	29.359,36	116.779,89	3.090,13	26.762.565,60
Jul/11	33.804.654,21	438.287,88	0,00	41.534,71	80.676,24	466.359,81	34.831.512,85

Ago/11	31.673.930,45	527.797,97	38.000,00	43.780,42	165.481,58	483.251,95	32.932.242,37
Set/11	31.071.522,73	407.776,16	40.000,00	54.222,80	129.286,37	434.047,28	32.136.855,34
Out/11	33.683.463,38	648.832,57	25.000,00	47.382,00	132.041,10	473.661,00	35.010.380,05
Nov/11	37.273.568,87	574.095,66	33.900,00	71.677,63	133.641,95	576.398,60	38.663.282,71
Dez/11	37.970.541,05	532.449,50	0,00	87.916,80	119.343,57	433.558,23	39.143.809,15
Total 2011	363.325.612,41	4.933.431,79	396.400,00	492.105,24	1.521.680,14	4.530.406,54	375.199.636,12

**RECEITA BRUTA 2012 - EMPRESAS ADMINISTRADORAS
DE CARTÕES DE CRÉDITO**

MÊS/ ANO	Cielo	Redecard	Cetelem	Cred-System	Sorocred	Bankpar	Total
Jan/12	45.142.424,62	980.416,16	25.900,00	62.319,27	196.039,70	449.050,01	46.856.149,76
Fev/12	31.524.079,33	1.080.034,51	0,00	58.803,53	1.011.380,98	577.571,31	34.251.869,66
Mar/12	32.013.366,84	588.937,01	0,00	77.614,21	205.393,69	476.267,82	33.361.579,57
Abr/12	28.127.124,36	551.052,52	0,00	72.428,27	172.373,94	520.673,40	29.443.652,49
Mai/12	27.349.495,21	534.155,22	0,00	61.877,33	99.211,44	497.647,76	28.542.386,96
Jun/12	34.758.431,18	713.544,96	0,00	96.228,24	153.271,86	511.771,72	36.233.247,96
Jul/12	41.206.523,86	953.809,59	5.000,00	103.404,80	1.934,49	128.699,95	42.399.372,69
Ago/12	38.126.035,89	1.206.093,69	0,00	101.792,44	33.575,26	87.018,43	39.554.515,71
Set/12	33.808.982,07	601.460,08	0,00	83.108,72	419.212,06	215.992,16	35.128.755,09
Out/12	37.226.867,97	646.502,98	0,00	106.352,39	13.029,40	1.611.667,35	39.604.420,09
Nov/12	38.123.477,84	1.047.455,73	0,00	84.091,69	39.681,38	588.262,01	39.882.968,65
Dez/12	32.552.646,94	745.451,36	0,00	84.190,86	54.625,40	284.035,11	33.720.949,67
Total 2012	419.959.456,11	9.648.913,81	30.900,00	992.211,75	2.399.729,60	5.948.657,03	438.979.868,30

**RECEITA BRUTA 2013 - EMPRESAS ADMINISTRADORAS
DE CARTÕES DE CRÉDITO**

MÊS/ ANO	Cielo	Redecard	Cetelem	Cred-System	Sorocred	Bankpar	Total
Jan/13	41.571.203,75	1.026.143,43	0,00	101.624,43	71.586,26	9.945,20	42.780.503,07
Fev/13	26.092.796,11	992.602,01	0,00	83.594,77	80.287,29	1.190,91	27.250.471,09
Mar/13	32.620.339,10	1.177.916,76	0,00	89.411,81	90.624,12	594,95	33.978.886,74
Abr/13	31.508.203,58	1.149.509,48	0,00	73.075,44	98.009,77	1.687,46	32.830.485,73
Mai/13	32.357.750,81	1.260.306,64	0,00	62.029,56	102.279,84	1.305,88	33.783.672,73
Jun/13	35.748.409,09	1.725.897,94	0,00	84.686,22	102.747,77	0,00	37.661.741,02
Jul/13	35.421.794,92	1.404.435,06	0,00	76.929,58	122.908,25	468.794,44	37.494.862,25
Ago/13	36.005.661,49	1.477.333,93	0,00	71.033,79	117.336,56	0,00	37.671.365,77
Set/13	37.050.767,08	2.263.721,48	0,00	76.505,93	117.400,57	0,00	39.508.395,06
Out/13	39.266.570,46	2.852.248,07	0,00	77.330,63	117.498,53	0,00	42.313.647,69
Nov/13	44.086.260,08	3.945.829,03	0,00	55.749,13	112.032,17	0,00	48.199.870,41
Dez/13	36.987.319,17	2.708.409,53	0,00	43.642,94	118.322,17	0,00	39.857.693,81
Total 2013	428.717.075,64	21.984.353,36	0,00	895.614,23	1.251.033,30	483.518,84	453.331.595,37

200) Abaixo indicamos a localização dos documentos apresentados pelas administradoras de cartões de crédito no Processo Administrativo Fiscal (PAF):

DESCRIÇÃO	FLS
CIELO S.A.	Arquivo não-paginável anexo à página 269
REDECARD S.A.	Arquivo não-paginável anexo à página 276
CETEMEM BRASIL S.A.	Arquivo não-paginável anexo à página 267
CRED SYSTEM	Arquivo não-paginável anexo à página 274
SOROCRED S.A	Arquivo não-paginável anexo à página 278
BANKPAR S.A.	Arquivo não-paginável anexo à página 265

201) Com efeito, a receita bruta referente às vendas feitas por meio de cartões de crédito e financeiras é sensivelmente superior à receita bruta declarada pela Comercial Zena Móveis em DIPJ/DACON, conforme demonstrado na tabela abaixo, que possui efeitos **apenas ilustrativos**, uma vez que o cálculo do tributo foi feito de forma arbitrada, não levando em consideração os valores declarados pelo sujeito passivo em DIPJ. Entretanto, levamos em consideração os valores eventualmente **PAGOS** pelo sujeito passivo a título de tributos, conforme será demonstrado adiante neste Termo de Verificação.

202) Com efeito, a fiscalizada declarou apenas 61,45%, 52,02% e 55,08% das receitas obtidas por meio das vendas efetuadas com cartões de crédito nos anos 2011, 2012 e 2013, respectivamente. Veremos a seguir que, além da omissão de receita acima especificada, a fiscalização também apurou vultosa omissão de receita com base em créditos de origem não comprovada pela fiscalizada.

6.3 OMISSÃO DE RECEITAS COM BASE NOS CRÉDITOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA – ANOS-CALENDÁRIO 2011, 2012 E 2013

203) Do total dos créditos relativos aos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013 (nos valores de R\$ 749.617.036,05, R\$ 800.789.473,05 e R\$ 735.100.349,61, respectivamente) cuja origem não foi comprovada, foram expurgados os repasses dos recursos intermediados pelas empresas administradoras de cartões de crédito. Ou seja, restaram apenas os créditos cuja origem não foi comprovada pela Comercial Zena Móveis. Destacamos que expurgamos os valores efetivamente recebidos pelas operadoras nos respectivos anos-calendário, uma vez que tratam do regime de caixa. Assim, a autuação referente às vendas brutas efetuadas por meio de operadoras de cartões de crédito ocorreu de forma segregada, conforme já explicamos no tópico 6.2 deste Termo de Verificação Fiscal.

204) Assim, após os expurgos dos repasses efetivamente recebidos, restaram como não comprovados os créditos no montante de R\$ 486.098.772,85, R\$ 695.081.238,86 e R\$ 617.386.934,55, nos anos-calendário 2011, 2012 e 2013, respectivamente.

[...]

6.4 DOS VALORES DECLARADOS EM DCTF

205) A Comercial Zena Móveis, conforme já relatado, não efetuou nenhum pagamento e também não declarou nenhum valor em DCTF relativo aos tributos IRPJ e CSLL.

206) Já em relação ao PIS/COFINS, entregou DCTFs relativas ao período de janeiro de 2011 a dezembro de 2013, declarando os seguintes débitos:

[...]

207) Destarte, os valores declarados em DCTF, acima informados, referentes aos tributos PIS e COFINS apurados com base no regime não-cumulativo, foram compensados com os valores lançados com base no regime cumulativo. Para tanto, no momento da lavratura do auto de infração, a fiscalização considerou como recolhidos os valores declarados em DCTF.

[...]

Após ciência do sujeito passivo principal e demais responsáveis, todos apresentaram impugnações tempestivas, sendo que os principais argumentos serão resumidos a seguir.

Impugnação da Comercial Zena Moveis - Sociedade Ltda (fls. 3.826/3.906 e 4.163/4.228)

Do exame dos autos, nota-se que foram apresentadas duas defesas, por patronos e datas diferentes, em nome do devedor principal.

Ocorre que a petição de fls. 3.992 esclarece que a primeira defesa (de fls. 3.826/3.906) teria sido feita equivocadamente, por advogado que não teria poderes, razão pela qual pede para que seja considerada como impugnação a petição mais recente (de fls. 4.163/4.228), a qual sustenta que:

(i) O auto de infração é nulo, uma vez que está fundamentado em prova ilícita decorrente de indevida quebra de sigilo bancário sem autorização judicial. Tal medida consubstancia ato ilegal e inconstitucional.

(ii) A principal prova acostada aos autos foi extraída do processo administrativo fiscal nº 16004.720074/2013-99, que também teria cometido procedimento ilícito de quebra de sigilo bancário.

(iii) Não haveria falar em formação de grupo econômico, na linha do que já teria decidido o Poder Judiciário quando da sentença proferida nos autos da Medida Cautelar Fiscal nº 0012148-82.2013.8.26.0068 (Doc 3 - fls. 4.150/4.159).

(iv) Houve violação ao princípio da motivação e busca da verdade material, uma vez que as autuações estão sustentadas em ficções, *não passando de um amontoado de mentiras*.

Nesse ponto, alega a contribuinte que: (iv.i) a empresa Comercial Móveis das Nações, ao contrário do quanto alegado, ainda estaria ativa e regular; (iv.ii) o nome Marabráz possui registro no INPI e foi cedido a título oneroso para utilização da Impugnante; (iv.iii) a coincidência dos endereços suscitadas pela Fiscalização decorre do fato de que ambas locaram o imóvel de seus proprietários; (iv.iv) que os imóveis adquiridos e edificados pela LP, ao contrário do quanto alegado, não foram custeados pela Impugnante, tendo em vista que as próprias matrículas registram que referidos bens foram adquiridos/construídos em datas anteriores aos lançamentos; (iv.v) que os imóveis integralizados pelos irmãos foram adquiridos com recursos objeto de mútuos.

(v) Houve aplicação indevida de tributação por arbitramento, uma vez que a contabilidade e demais documentos fiscais teriam sido entregues e justificados. Tal

procedimento, além de ilegal, ensejou verdadeiro confisco e cobrança irregular de Pis e Cofins cumulativos.

(vi) Mesmo na hipótese de considerar válido o arbitramento, o lançamento deve ser "anulado" em razão da utilização da base de cálculo correspondente a totalidade dos depósitos.

(vii) A multa qualificada não pode prosperar, porquanto a fiscalização não teria descrito qual a conduta de fato que teria dado ensejo à cobrança.

(viii) O agravamento da multa é indevido em face da Súmula CARF n. 96 e da jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Ac. 9101-002.124).

(ix) O percentual de 225% a título de multa é inconstitucional em face de caracterizar confisco.

(x) É incabível a incidência de juros sobre a multa de ofício.

Impugnação de Hajar Barakat Abbas Fares (fls. 3.939/3.970)

(i) A impugnante não poderia ser responsabilizada com suporte no inciso III do art. 135 do CTN, porquanto não teria sido demonstrado pela fiscalização que ela teria agido com excesso de poder ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa da qual ela sequer foi sócia (empresas Comercial Nações e Zena).

(ii) A responsabilização com base no inciso I do art. 124 do CTN é descabida, uma vez que o "contexto probatório" não revela interesse comum na situação constitutiva dos fatos geradores apurados.

(iii) Também não poderia ser responsabilizada, uma vez que se desligou da empresa LP Administradora de Bens Ltda. em 02 de maio de 2011.

Impugnação de LP Administradora de Bens Ltda. (fls. 3.996/4.066)

(i) O auto de infração é nulo, uma vez que o respectivo MPF foi instaurado apenas em face da Comercial Zena e por ter se fundamentado em "prova ilícita" oriunda de quebra de sigilo bancário sem autorização judicial.

(ii) Não haveria falar em formação de grupo econômico, conforme já reconhecido em sentença proferida nos autos da Medida Cautelar Fiscal nº 0012148-82.2013.8.26.0068.

(iii) não houve motivação adequada para a caracterização da "sucessão de empresas", assim como para aplicação de arbitramento e responsabilidade solidária.

Impugnação de Nasser Fares, Jamel Fares e Adiel Fares (fls.4.123/4.145**e 4.282)**

(i) Não houve comprovação de que os impugnantes agiram com excesso de poder ou infração à lei, ao contrato social ou "ao estatuto das empresas que foram sócios (Comercial Zena)", razão pela qual inaplicável o art. 135, III, do CTN.

(ii) Também não poderiam ser responsabilizados com base no inciso I do art. 124 do CTN, uma vez que o "contexto probatório" não revela interesse comum.

Em Sessão de 28 de junho de 2016, a 3ª Turma da DRJ/REC, por unanimidade de votos, julgou procedente a impugnação apresentada por Hajar Barakat Abbas Fares e improcedentes as demais, por meio de decisão (fls. 4.343/4.368) cuja ementa ora transcrevo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2011, 2012, 2013 ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. DELEGACIAS DE JULGAMENTO. APRECIÇÃO. INCOMPETÊNCIA. As Delegacias de Julgamento devem observar a legislação tributária vigente no País. Não lhes compete apreciar arguição de inconstitucionalidade de normas regularmente editadas.

PRELIMINAR DE NULIDADE. PROVA ILÍCITA. NÃO OCORRÊNCIA. Não restando evidenciada a ilicitude das provas que dão suporte ao lançamento, não há falar em nulidade com apoio nesse fundamento.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2011, 2012, 2013 OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM DOS RECURSOS. NÃO COMPROVAÇÃO. Caracterizam-se como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em 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.

ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL. ARBITRAMENTO. Uma vez verificado a escrituração contém vícios que impossibilitam a apuração do lucro real, é cabível a apuração do imposto com base nos critérios do lucro arbitrado.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2011, 2012, 2013 QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. REPASSE DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA. A Lei Complementar nº 105, de 2001, prevê, de forma expressa, que o repasse pelas instituições financeiras de informações solicitadas com suporte em seu art. 6º não configura violação ao dever de sigilo.

MULTA DE OFÍCIO. FATO GERADOR. INTENÇÃO DE OCULTAR DO FISCO. QUALIFICAÇÃO. INTIMAÇÕES. NÃO ATENDIMENTO. AGRAVAMENTO. Restando evidenciada a

conduta do contribuinte no sentido de ocultar a ocorrência de fato gerador, qualifica-se a multa de ofício, consoante previsão do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Agrava-se a exigência quando o contribuinte deixa de atender as solicitações do fisco.

SUJEIÇÃO PASSIVA. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. FATO GERADOR. Respondem solidariamente pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação constitutiva do fato gerador da obrigação principal. Exclui-se do polo passivo a pessoa física em relação a qual o interesse comum não resta comprovado.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE. Os mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são responsáveis solidários pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. MATÉRIA ALHEIA À LIDE. Dado que não houve lançamento de juros sobre a multa de ofício, não compete a esta instância julgadora, neste momento, manifestar-se sobre o assunto.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS. COFINS. CSLL. A decisão prolatada no lançamento matriz estende-se aos lançamentos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

A exclusão da responsabilidade da Sra. Hajar Fares foi objeto de recurso de ofício. Já a manutenção da exigência também foi objeto de recursos pelas demais partes.

No recurso da devedora principal (fls. 4.433/4.490) os argumentos de defesa são reiterados. Além disto, a Recorrente alega, por meio de alguns exemplos, a existência de alguns erros pontuais que maculariam a metodologia empregada no arbitramento do lucro, razão pela qual pede a anulação da decisão de piso e a reabertura de prazo para apresentação de nova defesa.

O Sr. Nasser Fares apresentou recurso de fls. 4.510/4.525; os Senhores Jamel Fares e Adiel Fares interpuseram um mesmo recurso (fls. 4.530/4.550); e a empresa LP Administradora de Bens Ltda. apresentou recurso juntado às fls. 4.556/4.585. Em todos eles as alegações de defesa, em suma, são reiteradas.

Em petição datada de 10 de julho de 2017 (fls. 4.695/4.721), a Recorrente, como "questão de ordem", aduz que o procedimento fiscal teria se baseado em provas ilícitas que devem ser desconsideradas, na linha de decisão proferida pelo STF no RE nº 601.314. Também há pedidos subsidiários, requerendo que o ICMS seja excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS; que a multa de ofício seja reduzida para 20%, conforme precedente do STF no RE 582.461; e impropriedades na imputação de responsabilidade solidária.

Posteriormente, nova petição (fls. 4.724/4.782) foi trazida aos autos, nomeada de “*questões de ordem pública e alegações finais*”, repisando a necessidade de cancelamento das autuações também por erro quanto aos fatos geradores relativos ao IRPJ e CSLL lançados.

Após encaminhamento dos autos ao CARF, o julgamento dos recursos foi convertido em diligência para adoção das seguintes providências:

1- disponibilizar os arquivos não pagináveis, em formato excel, constantes do quadro abaixo, ao devedor principal;

DESCRIÇÃO	FLS
CIELO S.A.	Arquivo não-paginável anexo à página 269
REDECARD S.A.	Arquivo não-paginável anexo à página 276
CETEM BRASIL S.A.	Arquivo não-paginável anexo à página 267
CRED SYSTEM	Arquivo não-paginável anexo à página 274
SOROCRED S.A.	Arquivo não-paginável anexo à página 278
BANKPAR S.A.	Arquivo não-paginável anexo à página 265

2 - justificar a diferença a maior, de R\$ 780.571.187,25, conforme indicado no quadro acima e nas tabelas constantes do recurso às fls. 4.447/4.448;

3 - disponibilizar, em formato excel, (3.1) relação individualizada dos depósitos bancários considerados no lançamento (tal arquivo aparentemente já foi preparado pelo fisco, cf. Termo de Intimação nº 04 - fls. 292/294); e (3.2) relação individualizada dos valores dos extratos que foram excluídos;

4 - justificar a necessidade ou não de excluir os valores indicados no recurso (tabelas de fls. 4.455/4.458), considerando a alegação do contribuinte de que teriam sido incluídos em duplicidade;

5 - esclarecer o critério do arbitramento relativo às receitas auferidas por intermédio das empresas que operam com cartões de crédito, notadamente a alegada “confusão” entre o regime de competência e o regime de caixa; e

6 - apresentar relação do ICMS, apurado pelo regime de competência, em relação a todos os meses autuados, esclarecendo se os valores devem ou não ser excluídos da base de cálculo apurada para fins de PIS e COFINS.

Em atendimento à diligência, o agente fiscal responsável elaborou o Termo de Informação Fiscal de fls. 4.806/4.809.

Os sujeitos passivos se manifestaram às fls. 4.823/4.966, formulando, no final, pedido nos seguintes termos:

a) EM FUNÇÃO DAS PRELIMINARES APRESENTADAS PELA RECORRENTE COMERCIAL ZENA, a nulidade do lançamento, pois:

i. inexistência de intimação da recorrente Zena e demais solidarizados para se manifestarem sobre os documentos decorrentes da quebra do sigilo bancário em momento anterior ao lançamento, como orienta a súmula 29 do CARF de aplicação obrigatória em decorrência do art. 72 do RICARF;

ii. a exação se encontra totalmente amparada em provas ilícitas (nulas), visto que deve ser reproduzida no julgamento dos recursos no âmbito do CARF a decisão proferida pelo STF no julgamento do RE nº 601.314, de aplicação obrigatória (§ 2º do art. 62 do RICARF), porque inexistência de motivação para indispensabilidade da Requisição de Movimentação Financeira aos bancos e, também, porque os recorrentes não foram previamente notificados do procedimento administrativo instaurado para a Requisição de Movimentação Financeira aos bancos;

iii. não há motivação válida que ampare o descredenciamento da contabilidade da recorrente Comercial Zena, que levou ao arbitramento dos tributos lançados;

iv. há erro material na apuração na base de cálculo do imposto arbitrado;

v. há vício material intransponível consistente na alteração da circunstância fática e inovação de documentos após o encerramento da diligência fiscal – vício de motivação do ato administrativo;

vi. inexistência de Mandado de Procedimento Fiscal apto a legitimar a exigência do CSLL, PIS e COFINS;

*vii. houve o alargamento da base de cálculo do PIS, da COFINS, IRPJ e da CSLL por arbitramento com a inserção indevida do ICMS, o que não se admite por força do o **RE nº 574.706 julgado com repercussão geral**, cujo uso é obrigatório ao caso em testilha (§ 2º do art. 62 do RICARF);*

viii. o crédito tributário anterior a setembro de 2012 está coberto pela decadência, mormente porque o lançamento se aperfeiçoou com o encerramento da fiscalização.

b) EM FUNÇÃO DAS PRELIMINARES APRESENTADAS PELOS SOLIDARIZADOS, seja deles afastada a exigência do crédito tributário, na medida em que:

i. inexistência de “Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal” legitimador de fiscalização em face da Sra. Hajar Barakat Abbas Fares, LP Administradora de Bens Ltda, Jamel Fares e Adiel Fares;

ii. inócorrer prova hábil a justificar a responsabilização dos solidarizados Hajar Barakat Abbas Fares, LP Administradora de

Bens Ltda, Jamel Fares e Adiel Fares, razão pela qual deve ser aplicado obrigatoriamente a tese firmada nos recursos repetitivos RE 562276/PR (Tema de Repercussão Geral nº 13) e REsp 1.153.119/MG (Tema Repetitivo nº 334), em obediência ao § 2º do art. 62 do RICARF;

iii. é ilegal a responsabilização solidária de Nasser Fares – único administrador da Comercial Zena – em razão de que não há prova de que o mesmo contribuiu para a formação do passivo tributário, motivo que implica a aplicação, de forma cogente, dos recursos repetitivos RE 562276/PR (Tema de Repercussão Geral nº 13) e REsp 1.153.119/MG (Tema Repetitivo nº 334) e REsp 1.101.728 (Tema Repetitivo nº 97), em função do disposto no § 2º do art. 62 do RICARF;

iv. não se pode admitir a cobrança de multa punitiva de 225% dos solidarizados, pois esta sanção não se transmite por mandamento constitucional (XLV do art. 5º da Constituição Federal) e infralegal (Parágrafo único do art. 134 c/c art. 207 do Código Tributário Nacional).

*c) ultrapassadas as preliminares supracitadas, no mérito, o lançamento não merece prosperar, pois **não se concebe o lançamento de IRPJ e CSLL dos optantes pelo lucro real calcado em fatos geradores mensais, pois a tributação é complexiva com apuração anual fixada no dia 31 de dezembro de cada ano, nos termos do art. 221 do Decreto 3.000/99;***

*d) na remota hipótese das questões acima ventiladas serem descartadas por este Órgão Julgador, **não deve prevalecer a multa agravada e qualificada que foram aplicadas em face dos recorrentes, seja porque não está presente a hipótese de cabimento das mesmas, ou mesmo porque esta deve ser limitada ao percentual de 20%, pois é moratória, conforme decisão em repercussão geral do Supremo Tribunal Federal (RE 582.461/SP – Tema de Repercussão Geral nº 214) de aplicação cogente (§ 2º do art. 62 do RICARF);***

*e) por fim, impõe-se que no julgamento deste recurso, esta Egrégia Turma se oriente na forma do § 2º do art. 62 da Portaria MF nº 343/2015, **BEM COMO NOS TERMOS DO INCISO V DO ART. 2º DA PORTARIA PGFN Nº 502/2016, aplicando ao caso dos autos os recursos repetitivos supracitados.***

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli

Os recursos são tempestivos e preenchem os requisitos legais. Deles, portanto, conheço.

Do lançamento

O lançamento foi constituído por meio de arbitramento fundamentado no artigo 530 do RIR/99 (abaixo transcritos) e que se valeu de duas fontes, quais sejam: (i) informações fornecidas pelas empresas de cartões de crédito e financeiras; (ii) créditos bancários sem origem comprovada, nos termos da presunção legal prevista no artigo 42 da Lei n. 9.430/1996 (também citado abaixo).

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real;

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

(...)

VI - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

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;

De fato, restou comprovado que a Recorrente não apurou e pagou tributos corretamente; não apresentou (ou quando apresentou, o fez de forma deficitária) os livros contábeis e fiscais obrigatórios; possui movimentação bancária substancial em conta não declarada ou escriturada; e nunca justificou, mesmo intimada, a divergência de vultosos lançamentos nos extratos com a ínfima movimentação financeira declarada.

A fiscalização conseguiu demonstrar que a escrituração a que esteve obrigado o contribuinte revela evidentes indícios de erros ou deficiências que a tornam imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, bem como para determinar o lucro real. Foi justamente essa a circunstância que levou o fisco, corretamente, a se valer do método de arbitramento.

Logo no início da fiscalização (Termo de Início de fls. 2/5) os dados e extratos bancários do contribuinte foram solicitados, mas o contribuinte deixou de apresentá-los. Outras três intimações (fls. 49/52, 57/109 e 113/116) reiteraram o pedido de acesso às informações financeiras, mas essas informações não foram disponibilizadas.

Por conta dessa negativa, a fiscalização, também com amparo legal, requisitou tais informações diretamente às empresas financeiras, conforme RMF (*Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira*) de fls. 121 e seguintes, que foi emitida com a seguinte motivação:

A empresa fiscalizada foi intimada em 10/10/2014 para apresentar, em meio magnético, os extratos de todas as contas bancárias (correntes, aplicações financeiras, etc.) de sua titularidade, no Brasil e no exterior, referente aos anos-calendário 2011, 2012 e 2013.

No dia 29/10/2014 solicitou prorrogação de prazo, por mais 20 (vinte) dias. A fiscalização prontamente concedeu o prazo solicitado.

Esgotada a prorrogação de prazo solicitada pelo contribuinte, expedimos o Termo de Reintimação Fiscal, recebido pelo contribuinte no dia 24/11/2014. Neste Termo, solicitamos novamente os extratos bancários no prazo improrrogável de 10 dias.

Passado este último prazo (vencido no dia 04/12/2014) e até a data de hoje, ou seja, 60 dias após o Termo de Início de Ação Fiscal, o contribuinte nada apresentou, nem mesmo um pedido protocolando os extratos aos bancos.

Tendo em vista que as movimentações financeiras da empresa, de R\$ 751.178.826,24, R\$ 786.147.499,42 e R\$ 799.969.228,85, nos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013, respectivamente são incompatíveis com as receitas brutas declaradas, de R\$ 243.568.094,13, R\$ 228.358.639,99 e R\$ 249.709.667,72, nos

anos-calendário de 2011, 2012 e 2013, respectivamente, e considerando que a falta de escrituração das operações bancárias é uma das hipóteses de arbitramento do lucro das pessoas jurídicas, não restou outra alternativa a esta fiscalização senão lançar mão desta Requisição de Movimentação Financeira - RMF -, para verificar a correta tributação da pessoa jurídica, mormente, para verificar a natureza dos depósitos creditados nas contas bancárias da fiscalizada

Além disso, o auditor fiscal responsável bem se ateve ao fato de identificar e relacionar os depósitos bancários credores que poderiam revelar receitas mantidas à margem da escrituração de forma prévia ao lançamento (cf. Intimações de fls. 292/295 e 1.650/1.688), mas tanto o contribuinte quanto os solidários não apresentaram nenhuma justificativa ou resposta aos termos.

As próprias intimações, vale assinalar, registram no campo Observações que:

a) Os valores creditados nas contas bancárias do sujeito passivo, que não forem comprovados com documentação hábil e idônea, serão objeto de lançamento de ofício, por omissão de rendimentos, com base no art. 42 da Lei nº 9.430/96;

b) No demonstrativo de créditos anexado à intimação já foi feita a conciliação bancária tendo sido expurgadas as transferências entre contas bancárias do fiscalizado, os estornos, os cheques devolvidos, as TEDs devolvidas e as baixas de aplicação financeira;

Isso significa dizer que, ao contrário do que foi alegado pelos sujeitos passivos, o fisco observou sim a Súmula CARF n. 29: *Todos os co-titulares da conta bancária devem ser intimados para comprovar a origem dos depósitos nela efetuados, na fase que precede à lavratura do auto de infração com base na presunção legal de omissão de receitas ou rendimentos, sob pena de nulidade do lançamento.*

Com efeito, foi a conduta dos contribuintes de não terem conferido atendimento adequado às intimações emitidas ao longo do procedimento fiscal, mais precisamente por deixar de entregar ou entregar os livros fiscais e contábeis obrigatórios com deficiências que o tornam ineficazes, bem como por se silenciar acerca da origem de substancial movimentação financeira, que ensejou a caracterização de omissão de receitas aferível por presunção/arbitramento.

Após o cotejamento entre a escrituração contábil da Recorrente, obtida a partir dos arquivos transmitidos no SPED Contábil, a circularização de alguns fornecedores e os registros da movimentação financeira obtidos nos extratos bancários requisitados, a fiscalização bem evidenciou e motivou ao longo dos itens 87 a 153 do TVF que a escrituração da empresa Zena deve ser de fato desconsiderada.

A propósito, o procedimento da fiscalização de se valer do método de arbitramento para identificar casos de omissão de receitas, além de ter fundamento nas leis mencionadas, também conta com o respaldo da jurisprudência do CARF, conforme atestam as ementas dos seguintes julgados:

ARBITRAMENTO. CONTAS CORRENTES BANCÁRIAS NÃO DECLARADAS. A não apresentação de livros e documentos fiscais e a ausência de declaração em DIPJ de contas correntes bancárias, com movimentação financeira expressiva, justificam o arbitramento do lucro com base nesta movimentação financeira (Ac. 1201-00.327 Sessão de 02 de setembro de 2010)

PRESUNÇÃO LEGAL - OMISSÃO DE RECEITAS BASEADA NOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM COMPROVAÇÃO DA ORIGEM. Não há impedimento na legislação tributária para que a apuração do lucro arbitrado tenha como base as receitas omitidas apuradas com fundamento na presunção legal instituída pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/96, baseada nos depósitos bancários com recursos de origem não comprovada, considerados, por presunção, como receita bruta da pessoa jurídica. (Ac. n. 1802-00.628 em 31/08/2010)

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. É legítimo o lançamento por presunção de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, a partir do ano calendário de 1997, por força do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, quando o contribuinte, intimado, não logra comprovar os créditos em suas contas. ARBITRAMENTO DO LUCRO. EXTRAVIO DE DOCUMENTOS. RECEITA CONHECIDA. A lei autoriza o Fisco a fixar os lucros tributáveis, mediante arbitramento, quando falte a documentação comprobatória da escrita contábil, situação que alcança a hipótese de ela ter sido extraviada ou destruída antes da revisão fiscal. ACESSO A INFORMAÇÕES BANCÁRIAS. EXPEDIÇÃO DE RMF. PROVA LÍCITA. A autoridade fiscal pode requisitar de instituições financeiras, mediante RMF, dados bancários dos contribuintes para exame, quando há procedimento fiscal em curso e o exame desses dados pelo Fisco se revela indispensável. (Ac. 1202-00.362. Sessão de 03/08/2010)

Nesse sentido, e diante da perfeita subsunção dos fatos à norma, rechaço as alegações expostas pelos Recorrentes contra a utilização do arbitramento por parte da autoridade fiscal autuante.

Mas, não é só.

Ao longo das peças processuais apresentadas, os interessados em nenhum momento trazem comprovação da regularidade da contabilidade no período fiscalizado e também não buscam comprovar, com documentação hábil e idônea, a origem para a vultosa movimentação financeira omitida em sua DIPJ e escrituração.

Concentram-se, no mérito, essencialmente num único argumento principal - o de que o fisco jamais poderia ter acessado suas informações bancárias da forma que fez,

concluindo tratar-se de prova obtida de forma ilícita -; e outro subsidiário - de existência de erro na base de cálculo que macula os lançamentos.

Da utilização de dados bancários pelo fisco sem autorização judicial

A possibilidade do fisco utilizar dados bancários dos contribuintes sem autorização judicial foi introduzida inicialmente no ordenamento jurídico pelo artigo 8º da Lei n. 8.021/90, e posteriormente pelos artigos 5º e 6º da Lei Complementar n. 105/2001, dispositivos estes que possuem a seguinte redação:

Art. 8º Iniciado o procedimento fiscal, a autoridade fiscal poderá solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no art. 38 da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964.

Parágrafo único. As informações, que obedecerão às normas regulamentares expedidas pelo Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, deverão ser prestadas no prazo máximo de dez dias úteis contados da data da solicitação, aplicando-se, no caso de descumprimento desse prazo, a penalidade prevista no § 1º do art. 7º.

Art. 5º O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.

§ 1º Consideram-se operações financeiras, para os efeitos deste artigo:

I – depósitos à vista e a prazo, inclusive em conta de poupança;

[...]

§ 2º As informações transferidas na forma do caput deste artigo restringir-se-ão a informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e os montantes globais mensalmente movimentados, vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos a partir deles efetuados.

§ 3º Não se incluem entre as informações de que trata este artigo as operações financeiras efetuadas pelas administrações direta e indireta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

§ 4º Recebidas as informações de que trata este artigo, se detectados indícios de falhas, incorreções ou omissões, ou de cometimento de ilícito fiscal, a autoridade interessada poderá requisitar as informações e os documentos de que necessitar,

bem como realizar fiscalização ou auditoria para a adequada apuração dos fatos.

§ 5º As informações a que refere este artigo serão conservadas sob sigilo fiscal, na forma da legislação em vigor.

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

O direito constitucional ao "sigilo bancário" e sua quebra no contexto da política de fiscalização tributária constitui tema que não raramente desperta interesse doutrinário e que já contou (e certamente ainda contará) com longas discussões no Poder Judiciário.

No âmbito do STJ, prevaleceu o entendimento favorável à quebra de sigilo para fins tributários, proferido em 2009 no REsp n. 1134665/SP, e julgado pela Primeira Seção na sistemática de recursos repetitivos. A decisão recebeu a seguinte ementa:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO SEM AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS REFERENTES A FATOS IMPONÍVEIS ANTERIORES À VIGÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR 105/2001. APLICAÇÃO IMEDIATA. ARTIGO 144, § 1º, DO CTN. EXCEÇÃO AO PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE.

1. A quebra do sigilo bancário sem prévia autorização judicial, para fins de constituição de crédito tributário não extinto, é autorizada pela Lei 8.021/90 e pela Lei Complementar 105/2001, normas procedimentais, cuja aplicação é imediata, à luz do disposto no artigo 144, § 1º, do CTN.

[...]

Posteriormente, o STF foi instado a definir a questão do acesso da administração tributária aos dados bancários dos contribuintes, sem ordem judicial prévia, o que ocorreu com o julgamento do Recurso Extraordinário (RE n. 601.314), que teve repercussão geral reconhecida e cujo resultado foi no mesmo sentido do referido precedente do STJ. Veja-se:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO AO SIGILO BANCÁRIO. DEVER DE PAGAR IMPOSTOS. REQUISICÃO DE

INFORMAÇÃO DA RECEITA FEDERAL ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/01. MECANISMOS FISCALIZATÓRIOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A TRIBUTOS DISTINTOS DA CPMF. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA. LEI 10.174/01.

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

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

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

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

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

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

7. Fixação de tese em relação ao item “b” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias,

tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN”.

8. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

Por maioria de votos (9 X 2, vencidos os ministros Celso de Mello e Marco Aurélio), ganhou a tese de que a Lei Complementar n. 105 é compatível com a Constituição Federal, não havendo quebra de sigilo bancário propriamente dito o acesso, pelo fisco, de informações bancárias obtidas diretamente de instituições financeiras.

Da leitura do inteiro teor desse Acórdão paradigma, nota-se que prevaleceu o argumento de que a obrigatoriedade das instituições financeiras prestarem informações para exercício regular de fiscalização pela administração fazendária não deve ser vista como violação a direito fundamental, mas sim como procedimento apto e legítimo a perquirir a efetiva capacidade contributiva.

O acesso aos dados bancários sem autorização judicial, portanto, pode ser feito pelo fisco para fins de constituição de crédito tributário, devendo tal procedimento ser fundamentado e as informações assim obtidas preservadas.

Esses requisitos foram cumpridos nesse caso concreto. Os dados bancários utilizados estão protegidos (o público não tem acesso aos processos dessa natureza), foram acessados com respaldo na referida lei julgada constitucional e houve motivação adequada para utilização deste expediente.

Os argumentos trazidos pelos contribuintes no sentido de que o fisco não teria cumprido os requisitos para proceder com a "quebra de sigilo bancário", segundo penso, não se sustentam em face dos elementos probatórios trazidos aos autos, dos permissivos legais autorizadores dessa prática e da jurisprudência judicial acima indicada e que vincula o presente Julgador.

Nos termos da lei, e de acordo com a jurisprudência dominante, caracterizam-se como omissão de receita os valores creditados em conta bancária, na hipótese do titular, após intimado, não comprovar com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a sua respectiva origem.

Já a imprestabilidade da contabilidade é causa para adoção do método de arbitramento. Assim, o cálculo do lucro arbitrado, quando conhecida a receita bruta, deve respeitar o comando do artigo 532 do RIR/99, dispositivo este que também consta como fundamento legal da autuação e que assim dispõe:

“Art. 532. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, § 11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso I).”

Não há, ademais, nenhum vício de nulidade nos Autos de infração, os quais foram formalizados de acordo com as regras vigentes.

O Decreto nº 70.235/72 - que regulamenta o processo administrativo fiscal federal - indica os casos de nulidade nos artigos 10º e 59, *in verbis*:

“Artigo 10 - O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula”.

“Artigo 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”.

O fato do **MPF** indicar apenas o IRPJ como matéria objeto de fiscalização não constitui vício de nulidade, uma vez que as contribuições (CSLL, PIS e COFINS) são exigidas com base em lei e como mero reflexos da tributação do IRPJ. Além disto, eventual irregularidade no Mandado de Procedimento Fiscal não é causa de nulidade do Auto de Infração, de acordo com a posição que restou consolidado no âmbito do CARF.

Também a alegação de erro no **aspecto temporal** dos tributos lançados não procede. Basta consultar os demonstrativos anexos aos Autos (fls. 3.687 e seguintes), os quais atestam a regularidade do período de competência considerado (IRPJ/CSLL - trimestral; e PIS/COFINS - mensal).

Os Autos de Infração foram emitidos com observância de seus requisitos formais e essenciais, como prescreve o artigo 142 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

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

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

Tal como determinado nesse dispositivo legal, os lançamentos de IRPJ e Reflexos, cuj a ciência aos contribuintes foi dada dentro do prazo decadencial quinquenal - têm como motivação um detalhado Termo de Verificação Fiscal que, em conjunto com o relato do próprio Auto de Infração, contém a descrição dos fatos, a infração imputada, a base legal e o demonstrativo dos valores utilizados como parâmetro.

Não se vislumbra, ainda, nenhum prejuízo ao contribuinte, que notoriamente compreendeu a imputação que lhe foi imposta e conseguiu exercer seu direito de defesa plenamente.

Da base de cálculo

A metodologia do arbitramento foi questionada pelos sujeitos passivos. Sustentam, em síntese, que:

(i) houve cerceamento do direito de defesa, uma vez que não teria sido possível consultar todas as páginas do processo digital, notadamente as informações fornecidas pela Cielo, a principal operadora de cartões de crédito. Demonstra, através de imagens de telas do e-processo (fls. 4.438/4.440), que realmente existiriam "arquivos não pagináveis" bloqueados por senha. Não teria sido, então, disponibilizada consulta integral aos dados manuseados pela fiscalização;

(ii) há erros na apuração da base de cálculo arbitrada, em conformidade com as planilhas que preparou com base nos elementos constantes dos autos (fls. 4.447/4.448);

(iii) através de alguns exemplos demonstrados em tabelas (fls. 4.455/4.458), afirma também que existem créditos que teriam sido incluídos em duplicidade na base de cálculo; e

(iv) que houve contradição no critério, tendo o fisco declarado expressamente que excluiu em sua apuração o valor de cartões de crédito constante dos extratos pelo regime de caixa, mas que teria considerado as informações prestadas pelas intermediadoras dos cartões de crédito segundo o regime de competência.

A análise da motivação do critério de arbitramento constante do TVF e dos pretensos equívocos alegados pelo contribuinte no recurso voluntário levou o presente Julgador a converter o julgamento dos recursos em diligência, por entender necessário o fornecimento de dados que teriam sido utilizados pela fiscalização em arquivos não pagináveis, bem como a prestação de esclarecimentos de algumas questões relacionadas ao método de arbitramento adotado.

Em atendimento à diligência, o agente fiscal responsável esclareceu que:

1 - os arquivos que equivocadamente estavam protegidos com senha (e que ora foram disponibilizados) dizem respeito às operações da Bankpar e Redecard, e não da CIELO, que estava disponível para acesso;

2 - A suposta diferença de R\$ 780.571.187,25 alegada pela defesa do contribuinte não faz qualquer sentido, pois deu a entender, na tabela de fls. 18 da Resolução do CARF, que os valores identificados na **coluna 2** (Créditos – origem não comprovada) deveriam equivaler ao somatório das **colunas 3** (infração 01) e **4** (infração 02). Mas isso não procede, uma vez que elas não têm relação entre si, conforme demonstraremos a seguir.

Os valores da **coluna 2** (Créditos – origem não comprovada) são os valores totais creditados em contas bancárias da empresa que, caso não justificados, são considerados como receita por presunção legal, conforme art. 42 da Lei 9.430/96. Entretanto, mesmo sem obter resposta do contribuinte no sentido de esclarecer as informações desses extratos, a fiscalização optou por identificar (**quando possível**) os valores dos créditos que estavam relacionados a operadoras de cartão de crédito e excluí-los dos extratos, uma vez isto seria objeto de autuação separada. Esta exclusão deu origem à **coluna 4**.

Os valores da **coluna 4** (Infração 02) são o somatório dos créditos bancários que restaram após a remoção de todos os créditos relacionados a vendas com operadoras de cartões de crédito. Entretanto, esses valores removidos não têm qualquer relação com a VENDA BRUTA da empresa por intermédio de operadoras de cartões de crédito, que são os valores da **coluna 3**. Essa diferença existe porque o cômputo da RECEITA BRUTA DE VENDA (coluna 3) leva em consideração o momento da venda, e não as datas de recebimento dos valores (princípio da competência), que muitas vezes são parcelados, o que é muito comum no ramo em que o contribuinte opera (venda de móveis). Ou seja, esses valores creditados em contas bancárias (que foram removidos) podem dizer respeito a vendas de ano calendário anterior.

Por fim, a **coluna 3** (Infração 01) consiste nos valores de RECEITA BRUTA obtida por vendas por intermédio de operadoras de cartões de crédito, conforme informações prestadas pelas próprias empresas (CIELO S.A., REDECARD S.A., CETELEM BRASIL S.A., CRED SYSTEM, SOROCRED S.A. E BANKPAR S.A.). Esses valores foram objeto de autuação e infração próprias e não têm necessariamente relação com os valores extraídos dos extratos bancários, uma vez que, de acordo com o princípio da competência, as datas de efetivo recebimento não são relevantes para determinar o período a que diz respeito a Receita Bruta.

3 - Foram disponibilizadas 3 (três) planilhas em Excel: uma para atender a providência 3.1; outra, contendo os extratos excluídos na 1ª análise; e, última, contendo os extratos excluídos na 2ª análise. Essas 2 planilhas são para atender a providência 3.2.

4 - Foram excluídos um total de créditos, de R\$ 910.177.389,94, valor este que inclui as transferências de mesma titularidade identificadas.

5 - [...], não resta dúvida, de que não houve cômputo de receita bruta em duplicidade, mas apenas a utilização de 2 (duas) fontes distintas, identificáveis de receita bruta, uma por presunção legal, conforme autorizado pelo art. 42 da Lei 9.430/96; e, outra, fonte de fato, de identificação ordinária de receita bruta, uma vez que, frise-se, não houve cooperação da fiscalizada nesse sentido.

6 - A providência no que concerne a relação do ICMS mostra-se impossível de ser atendida.

Após cientificados, os sujeitos passivos se manifestaram em conjunto por meio da petição de fls. 4.823/4.966.

Nesse contexto, convém frisar que as informações prestadas no relatório fiscal sobre o resultado da diligência buscaram apenas elucidar o critério de arbitramento empregado e a instrução dos documentos de suporte, partindo da análise dos elementos probatórios já constantes dos autos. Não houve indicação de nova infração ou tentativa de alteração de critério jurídico, não restando caracterizada qualquer inovação no lançamento.

E com a prestação das informações fiscais, restou demonstrado que a fiscalização, para compor aquilo que chamou de "receita conhecida" para fins do arbitramento (ou seja, a própria base de cálculo), somou os valores apurados a partir de duas fontes: **(i)** valores apurados a partir das informações prestadas pelas operadoras de cartões de crédito e financeiras (*vendas à crédito*), denominada de INFRAÇÃO 1; e **(ii)** omissão de receitas com base nos créditos de origem não comprovada, denominada de INFRAÇÃO 2.

Como a soma das infrações 1 e 2 superam o total dos créditos constantes dos extratos financeiros, a fiscalização justifica a diferença (de R\$ 780.571.187,25) por entender que os critérios poderiam sim ser aplicados de forma "cumuladas", vale dizer, que as duas fontes podem se sobrepostas.

Já o contribuinte entende que as fontes seriam excludentes, isto é, contraditórias. Nas suas palavras: *"incorreto também está o critério de apuração da base de cálculo do imposto feita pelo fisco. No TVF, ele declara expressamente que excluiu em sua apuração o valor dos cartões de crédito constante dos extratos pelo regime de caixa e considerou as informações prestadas pelas intermediadoras dos cartões de crédito segundo o regime de competência"*.

De fato, no item 198 do TVF (fl. 3.651), a fiscalização relata que requisitou informações às empresas que operam com cartões de crédito, de acordo com o regime de competência, e, em seguida, diz ter excluído os valores correspondente no extrato (regime de caixa, portanto).

Ocorre, porém que a sobreposição das fontes (que corresponde, na verdade, a uma tentativa de cumular a presunção legal, que é regime de caixa por natureza, com o arbitramento do lucro pelas vendas à crédito, que é regime de competência), segundo penso, não é cabível.

Tratam-se, na verdade, de critérios antagônicos e que facilmente podem resultar em duplicidade de valores, afinal os regimes (caixa x competência) implicam momentos diferentes para efeitos de tributação. É inquestionável, ao menos sob o prisma da lógica, que tal procedimento tende a gerar distorções e combinação de valores.

As duas grandezas (Infração 1 + Infração 2) não podem conviver em harmonia para o mesmo período base. A meu ver são métodos alternativos. Não há dúvidas de que ambas as modalidades de tributação (*arbitramento com base em vendas à prazo e omissão de receita com base em depósito não comprovado*) estão admitidas no sistema jurídico, mas não numa mesma situação fática. Por que? Porque são excludentes, incoerentes entre si, enfim, inaplicáveis conjuntamente.

Ademais, o método de tributação com base na presunção legal de omissão de receita (Infração 2, no caso) com base nos depósitos constitui meio autônomo e direto, previsto expressamente em lei, que, segundo penso, exclui, por si só, a tributação com base no arbitramento (Infração 1, no caso).

Nesse sentido já se manifestou o CARF, conforme atesta a seguinte ementa:

OMISSÃO DE RECEITA. ARBITRAMENTO. INOCORRÊNCIA. A constatação de omissão de receita não implica, necessariamente, na tributação por meio do arbitramento, quando a fiscalização dispõe de outros meios. [...] (Ac. 1101-000.794. Data de decisão: 11/09/2012)

O arbitramento implementado pela "Infração 1" (vendas com cartões de crédito), aliás, contam com outros dois vícios que a maculam, quais sejam: **(i)** a não comprovação de que todos os sujeitos passivos foram citados das diferenças em relação às vendas a crédito; e **(ii)** não houve motivação adequada da metodologia para a exclusão das potenciais duplicidades.

Com efeito, não há sinais de que os contribuintes de fato foram regularmente intimados a se manifestarem sobre os dados das operadoras de crédito que foram efetivamente considerados e, principalmente, dos ajustes promovidos e sua relação com os extratos financeiros que serviram como base para a presunção legal de omissão de receitas.

A fiscalização, ademais, atesta que tais arquivos foram disponibilizados apenas parcialmente, em formato não paginável e restrito ao *e-processo*, o que, a meu ver, constitui cerceamento do direito de defesa nesse ponto.

Em se tratando de lançamento constituído por arbitramento, é imprescindível que o cálculo seja acessível e, mais ainda, compreensível, cabendo à administração fazendária fornecer e informar o contribuinte qual teria sido a fonte e os dados efetivamente utilizados e manipulados.

Nesse sentido já se manifestou o STJ, conforme atesta a seguinte ementa:

“TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO FISCAL. REQUISITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO E ÔNUS DA PROVA.

O Lançamento fiscal, espécie de ato administrativo, goza da presunção de legitimidade; essa circunstância, todavia, não dispensa a Fazenda Pública de demonstrar, no correspondente auto de infração, a metodologia seguida para o arbitramento do imposto – Exigência que nada tem a ver com a inversão do ônus da prova, resultando da natureza do lançamento fiscal, que deve ser motivado”. (STJ – 2ª Turma, Resp nº 48.516/SP, Rel Min. Ari Pargendler, DJ 13/10/97).

Considerando, então, os equívocos quanto à inclusão dos montantes aferidos a partir das infrações prestadas pelas operadoras de cartões de crédito e financeiras, os valores relativos à "Infração 1" devem ser exonerados dos lançamentos.

A "Infração 2" (caracterizada como omissão de receitas por presunção legal do art. 42 da Lei n. 9.430/96), a seu turno, revela-se procedente, tendo em vista que os sujeitos passivos não cumpriram seu ônus de comprovar a respectiva origem dos lançamentos credores considerados.

Especificamente quanto à falta de valores objeto de transferência de contas de mesma titularidade, assim se manifestou a autoridade diligenciante (Fls. 4.808):

Primeiramente, vale frisar que a análise dos extratos bancários, feita pela autoridade lançadora, restringe-se por vezes ao que do histórico consta, e, tanto isso é verdade, que se pode verificar, da planilha dos extratos excluídos na 1ª análise, que foram excluídos um total de créditos, de R\$ 910.177.389,94, cujo histórico, por exemplo, “TRANSF.MESMA TITULARIDADE”, não deixa pairar dúvidas de que receita não se trata. No mais das vezes, deixamos para que o contribuinte, ninguém melhor do que ele, para, por meio de documentos comprobatórios, demonstre estarmos diante de um crédito em conta bancária cujo histórico não nos informa nada, mas que resta demonstrado não se tratar de receita.

Nesse sentido, pela planilha apresentada pelo contribuinte em sua defesa, de fls. 4.455 a 4.458, percebe-se que pela simples análise da coluna histórico, para quem não tenha trabalhado em banco e não tenha familiaridade com esse tipo de histórico lacônico, não há segurança em afirmar categoricamente que os créditos ali referidos não se tratam de receita, ainda mais por saber da existência de históricos que expressem essa certeza, com é o caso deste: “TRANSF. MESMA TITULARIDADE”

Nenhum reparo cabe ao raciocínio em questão. Ao contrário de outros lançamentos desconsiderados, que continham descritivos claros sobre a natureza da transferência para conta do mesmo titular, os demais lançamentos a crédito (que não continham rubricas que permitam tal enquadramento) foram presumidos como receitas omitidas, nos termos da lei.

O contribuinte não apresenta nenhum documento sobre a origem, não afastando a presunção legal que milita em seu desfavor.

Sobre o pedido de exclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições lançadas a título de PIS e COFINS, formulado como questão de ordem pública em momento posterior aos recursos voluntários, entendo que este foi feito sem a devida liquidez, afinal não há nenhuma informação e comprovação da origem do crédito que se pleiteia.

Não foram apresentados os documentos contábeis pertinentes, as apurações do ICMS, Livros de Entrada e Saída, guias de recolhimento, o que prejudica o direito correlato.

Ademais, vale lembrar que o caso em questão diz respeito à omissão de receita por presunção legal, que não deixa de ser uma espécie de arbitramento e que não contempla a dedução tal como formulada.

Feitas essas considerações, considero correta a tributação sobre os valores referentes à "Infração 2".

Da multa qualificada (de 150%)

As razões da qualificação da multa encerram um quadro probatório que tem como principais características relatadas, em todos os anos, a não tributação sobre as atividades operacionais da Recorrente.

Restou evidenciado que houve prática, de forma reiterada, de omissão de receita tributável ao fisco federal. Sabiam-se das receitas auferidas, mas nada se pagava a título de tributos.

Há emprego de contabilidade irregular e omissão constante de receitas operacionais. Isso sem esquecer uma movimentação financeira de créditos em contas bancárias mantidas à margem da escrituração que, somadas, superam o valor de R\$2 bilhões.

A descrição dos fatos trazida no detalhe no TVF, assim como o conjunto probatório acostado, orienta-nos para a manutenção da penalidade qualificada, na linha do precedente jurisprudencial abaixo transcrito.

MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO. É aplicável a multa qualificada quando o contribuinte age com evidente intuito de deixar de recolher os tributos devidos em decorrência de suas atividades. (Ac. 1301-00.055. Sessão de 12/05/2009)

No presente caso, a contribuinte reiteradamente (por pelo menos mais de cinco anos consecutivos), não ofereceu à tributação as receitas de suas atividades, o que afasta a possibilidade de mero erro ou engano e demonstra a ação voluntária e consciente de fraudar o fisco e de se furtar ao recolhimento de tributos, ainda mais num quadro de ausência de contabilidade regular e não atendimento para justificar a elevada movimentação bancária.

Cabível, portanto, a multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, quando restar demonstrada, como neste caso concreto, que a conduta do contribuinte enquadra-se em uma ou mais das hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, *verbis*.

***Artigo 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.*

***Artigo 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.*

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

Segundo a decisão de piso:

54. Não cabe anuir com as razões da defesa. A perpetração de omissão e a de apresentação de DIPJs com valores incorretos de receita, por três anos consecutivos, infrações sobejamente demonstradas no lançamento, revelam de forma inelutável a intenção de impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador do imposto - o que se amolda à hipótese do I do art. 71 da Lei 4.502, de 196412, e, de conseqüente, caracteriza intenção de fraudar o fisco - ensejadora da qualificação da multa, nos termos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9430, de 1996.

55. Malgrado não ter se referido de forma específica à sonegação, o que não implica ela não tenha ocorrido, o autuante faz referência à conduta no item 271 do Termo de Verificação Fiscal.

Nessa mesma linha de raciocínio, mantenho a multa qualificada de 150%.

Da multa agravada (de 150% para 225%)

O agravamento da multa de ofício foi levado a efeito com base no artigo 44, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.430/96, que assim prevê:

*(...) § 2º - Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, **nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo**, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) 'grifei*

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

A meu ver tal dispositivo deve ser interpretado com cautelas, dirigindo-se apenas às situações de reiterado não atendimento às intimações feitas ao longo do procedimento fiscalizatório. E, diga-se, "não atender" não é "sinônimo de "mal atender".

O campo de aplicação do agravamento da penalidade não contempla a hipótese de prestação deficitária ou insuficiente de documentos e esclarecimentos por parte dos contribuintes, o que, a meu ver, foi o que ocorreu na presente situação.

Não vislumbro, nessa situação fática, que a conduta dos Recorrentes no sentido de não prestar todos os esclarecimentos na forma pela qual pretendeu o auditor fiscal responsável tenha gerado obstáculos ao levantamento do crédito tributário e a instrução dos Autos de Infração.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, aliás, vem afastando o agravamento da multa quando não há prejuízos ao trabalho fiscal, conforme atesta a ementa do seguinte julgado:

MULTA AGRAVADA - ARTIGO 44, § 2º, LEI 9.430/96 - EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO - LANÇAMENTO POR PRESUNÇÃO. A aplicação do agravamento da multa nos termos do artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96 deve ocorrer quando a falta de cumprimento das intimações pelo sujeito passivo impossibilite, total ou parcialmente, o trabalho fiscal. Na hipótese em que a fiscalização se vale de regra que admite o lançamento por presunção, a atitude do sujeito passivo torna-se irrelevante para o deslinde do trabalho fiscal, de modo a tornar-se inaplicável o agravamento da multa. (Acórdão n. 9202-004.290. Data de publicação: 17/08/2016)

Invoco, ainda, como argumento contrário ao agravamento da penalidade a inteligência da Súmula CARF nº 96: *"A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros"*.

Inaplicável, contudo, o agravamento da penalidade.

Efeito confiscatório da multa

O argumento acerca da caracterização do efeito confiscatório da multa qualificada de 150% envolve a análise de diversos princípios veiculados pela Constituição, encontrando-se óbice na Súmula do CARF abaixo.

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

Ante a existência de lei que estipulou o percentual de 150%, descabe à autoridade fiscal deixar de aplicá-la, tendo em vista a vinculação do ato do lançamento.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

Responsabilidade solidária

A fundamentação legal para a imputação da solidariedade dos responsáveis solidários corresponde aos artigos 124, I e 135, III, ambos do CTN.

Artigo 124, I, do CTN

"Art. 124 - São solidariamente obrigadas:

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

Nota-se, a partir desse dispositivo legal, que a solidariedade da obrigação tributária principal é regida por uma norma própria que tem no núcleo de seu antecedente a existência de interesse comum das partes na situação jurídica que corresponde ao fato gerador tributário.

A solidariedade foi tratada no Código Tributário Nacional de forma autônoma, ou seja, segregada do capítulo da responsabilidade tributária. No âmbito da *responsabilidade tributária*, terceiros são chamados a responder pela obrigação tributária, sempre que verificadas as condições postas pela legislação. Já a *responsabilidade solidária*, fundamentada no artigo 124, I, do CTN, não se dirige a terceiros, isto é, pessoas estranhas à relação jurídica que dá ensejo à obrigação tributária. Pelo contrário, a norma construída a partir do dispositivo legal em questão se dirige às pessoas que efetivamente participam do nascimento da obrigação de cunho tributário.

A redação do inciso I do artigo 124 é clara ao prescrever serem solidárias *as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*. É indispensável, portanto, para fins da correta aplicação da responsabilidade prevista no artigo 124, I, que as pessoas solidárias tenham participação no fato que constitui a hipótese de incidência tributária.

As partes coobrigadas devem participar de uma única relação jurídica, da qual em um dos polos apenas figuram as duas partes. Trata-se de um pressuposto normativo que não admite restrições.

Como já se posicionou o STJ:

[...] 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 impositivo. 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 (STJ - REsp nº 884.845 – SC).

A responsabilidade solidária constitui meio de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que compõem o polo passivo desde a origem da obrigação. Assim, por exemplo, ocorre com co-proprietários de mercadorias que, vendidas, sujeitam-se ao ICMS. Neste caso, existe a solidariedade, pois ambos estão no mesmo polo da relação (são vendedores). Na hipótese, porém, de faltar esta equivalência - caso do usuário final que compra mercadoria com preço abaixo do mercado -, não há que se falar em interesse jurídico e, conseqüentemente, imputar a responsabilidade por interesse comum.

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. Também a utilização da responsabilidade solidária como espécie de “sanção” a determinada pessoa que teria “contribuído” com dada operação ou estrutura não é cabível do ponto de vista jurídico.

É imprescindível existir, para que seja imputada a responsabilidade solidária, a participação efetiva do sujeito qualificado como solidário na ocorrência do fato gerador.

Nesse sentido, 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..

E também não é suficiente que a pessoa tenha tido participação furtiva como interveniente num negócio jurídico, ou até mesmo possuir a qualificação de sócio ou administrador da empresa contribuinte, para que a solidariedade seja validamente estabelecida. Pelo contrário, é imprescindível 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.

O ônus da prova acerca do interesse comum é do fisco, nos termos do artigo 142 do CTN, o qual determina que compete privativamente à autoridade administrativa identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Compete à fiscalização, portanto, a tarefa de reunir elementos probatórios acerca do interesse comum, podendo se valer, no cumprimento deste ônus, de todos os meios de prova admitidos no Direito.

Nesse sentido é a jurisprudência do CARF. Veja-se:

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. PESSOA FÍSICA. CONFUSÃO PATRIMONIAL.

Inexiste a responsabilidade solidária prevista no artigo 124, I, do CTN, quando não são carreados aos autos elementos que consubstanciem a prova concreta de que a pessoa física apontada como responsável tributária tenha se beneficiado de uma confusão patrimonial estabelecida com a empresa contribuinte capaz de caracterizar o interesse comum. (Acórdão nº 1102-001.086. Sessão de 09/04/2014).

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - LAVANDERIA ÁGUA PURA . Nada impede que o mesmo espaço seja utilizado por mais de uma pessoa jurídica para desenvolver a mesma atividade. Basta que haja devido controle das atividades praticadas por uma e outra, sob pena de confusão de atividades que desemboca na confusão patrimonial. É o que se dá no caso vertente. Presença de interesse comum entre a contribuinte e a Lavanderia Água Pura Ltda. (que possui os mesmos sócios), na situação que constitui fato gerador dos tributos. Responsabilização solidária imposta que não merece reparos (Acórdão 1103-00.188. DOU 18/05/2010).

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO-GERENTE. Evidenciada infração de lei, o administrador da sociedade responde com seu patrimônio pessoal pelo crédito tributário, solidariamente com a contribuinte. SÓCIAS PESSOA JURÍDICA. Incapazes de exercer gerência, as pessoas jurídicas sócias da contribuinte somente podem ser responsabilizadas se demonstrada confusão patrimonial hábil a caracterizar interesse comum na situação que constitui o fato gerador. (Acórdão nº 1302-001.841. Data de publicação: 15/04/2016).

SUJEIÇÃO PASSIVA. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS. CONFUSÃO PATRIMONIAL ENTRE SÓCIOS DE FATO E PESSOA JURÍDICA AUTUADA. Constatado que os proprietários de fato da autuada não constam em seu quadro societário, aliado à confusão patrimonial entre esses e a pessoa jurídica autuada, implica reconhecer o interesse comum a que alude o art. 124, I, do CTN, implicando a imputação de responsabilidade tributária aos titulares de fato da pessoa jurídica. (Acórdão nº 1402-002.257. DOU 22/08/2016)

Destacam-se dessas decisões a noção correlata entre *interesse comum* e *confusão patrimonial*. Nestes termos, quando restar caracterizada a confusão patrimonial entre os dois ou mais sujeitos, cabível a aplicação da responsabilidade solidária.

A expressão “confusão patrimonial” é inerente a teoria da desconsideração da personalidade jurídica do Direito Privado. Assim dispõe o artigo 50 do Código Civil:

“em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica”.

Como o próprio nome revela, confundir consiste no ato ou efeito de enganar, de iludir, enfim, aparentar ser. Na prática, ocorre a *confusão patrimonial* quando não é possível uma segregação clara entre as atividades profissionais ou empresárias exercidas por mais de um sujeito. Tal fenômeno costuma se revelar quando os negócios dos sócios se confundem com os da pessoa jurídica; quando há abuso dentro de um mesmo grupo econômico; quando as partes se valem de pessoas interpostas etc.

De acordo com Luiz Carlos de Andrade Júnior¹:

“a confusão patrimonial caracteriza-se pela impossibilidade de distinguir se o uso e a disposição de determinados bens dão-se pela sociedade ou pelos seus membros; ou, melhor dizendo, se o patrimônio é empregado de modo a satisfazer interesses de uma ou de outros. Configura-se, por exemplo, quando a sociedade utiliza imóveis pertencentes aos sócios, emprega veículos destes para o desempenho de suas atividades operacionais ou paga

¹ A simulação no direito civil. São Paulo: Malheiros. 2016. P. 209.

suas contas pessoais. A confusão patrimonial pode, ademais, relacionar-se a uma situação de controle, especialmente nos grupos econômicos de subordinação, em que as sociedades controladas perdem grande parte de sua autonomia de gestão empresarial em razão da atuação “soberana” da sociedade holding”.

A existência ou não de confusão patrimonial depende de cada situação fática, mas é possível identificar, a partir da experiência, de alguns indícios comuns que podem levar a esta constatação. São eles, sem prejuízos de eventuais outros: a capacidade dos sócios; a coincidência de administradores e/ou procuradores; gestão única do negócio; semelhança de atividades; identidade de endereço; empregados comuns; estrutura operacional dependente; incapacidade econômica; conhecimentos técnicos; benefício financeiro; e impacto da carga tributária.

Apenas com a reunião de indícios precisos e convergentes, capazes de caracterizar a confusão patrimonial como um todo, é que estaremos no campo do interesse comum, em seu sentido jurídico e, conseqüentemente, da responsabilidade solidária referida no artigo 124, I do CTN.

Artigo 135, III, do CTN

Art. 135. 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:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

De uma rápida leitura do artigo 135, III, do CTN acima transcrito, percebe-se que a responsabilização pessoal de diretores, gerentes ou representantes depende de comprovação de conduta **(i)** com excesso de poderes ou **(ii)** infração de lei, contrato social ou estatuto.

A responsabilidade de que trata o artigo 135, III, portanto, é composta por 2 (dois) elementos: o elemento pessoal, que diz respeito à pessoa que praticou a conduta, e o elemento fático, que diz respeito ao exercício de ato com excesso de poder ou com infração à lei, contrato social ou estatuto da empresa.

Ainda segundo o CTN, a conduta que enseja a responsabilidade de terceiros deve estar intimamente ligada ao fato gerador do tributo, como prescreve o artigo 128 do CTN:

Artigo 128 - *Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.*

Dessa forma, o TVF deve demonstrar que a pessoa qualificada como responsável pessoal agiu em infração a lei, ou em contrariedade aos limites do desempenho de sua função de sócio administrador, e, mais ainda, que desta conduta é que teria resultado o ilícito. Quer a autoridade fiscal ver prevalecer o Termo de Sujeição Passiva Solidária, mister que ela comprove a participação direta e consciente do administrador na realização dos atos alegadamente simulados ou fraudulentos.

Ressalte-se, por oportuno, que já foi reconhecido e consolidado pelo STJ, por meio da súmula 430, que *o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente*. O não pagamento do tributo pela sociedade, contudo, não é causa suficiente para que seus representantes se tornem responsáveis pelos débitos fiscais.

Também a mera qualificação de sócio, diretor, gerente ou representante da empresa autuada, por si só, não é suficiente para ensejar a responsabilidade pessoal. Nesse ponto, vale assinalar que o STF julgou inconstitucional o artigo 13 da Lei nº 8.620/93, dispositivo este que pretendeu vincular à simples condição de sócio a obrigação por débitos previdenciários de sociedades limitadas. Transcrevo abaixo o seguinte trecho da ementa do referido julgado:

5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade.

6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. [...]

8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. (STF. RE 562.276. Plenário, 03/11/2010)

A partir dessas decisões dos Tribunais Superiores, forçoso concluir que a responsabilização pessoal depende da comprovação (logo, não se presume) de que a pessoa praticou, por meio de ato doloso, conduta diretamente relacionada aos fatos reveladores do fato gerador.

É o que se observa de recentes acórdãos do CARF:

“Os necessários elementos à caracterização da responsabilidade prevista no art. 135 do CTN são: a figura do administrador da sociedade, com poderes de gestão e as condutas reveladoras de excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, com a imprescindível demonstração do dolo” (Acórdão n. 3301-003.160. Sessão de 25/01/17)

“É imprescindível, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa. Porém, o autuante não imputou qualquer ato ilícito a cada um dos sócios, não individualizando as condutas, restando flagrante a ilegitimidade passiva pelo prisma desse dispositivo (135 do CTN)” (Acórdão n. 1401-001.785. Sessão de 14/02/17)

A atribuição de responsabilidade tributária não constitui expediente que possa ser utilizado “por atacado” ou “no modo piloto automático”, uma vez que tal instituto exige a comprovação de que os fatos ou atos que geraram o descumprimento de normas tributárias tenham sido praticados conscientemente (isto é, com dolo) pela pessoa qualificada como responsável.

Enquanto ato administrativo vinculado, o enquadramento do caso concreto à hipótese normativa deve ser motivado, permitindo o pleno conhecimento das circunstâncias fáticas e a devida compreensão das razões de direito que nortearam o lançamento por responsabilidade.

A mera indicação do dispositivo legal ou alegação genérica sem comprovação fática dos motivos que levaram a inclusão de determinada pessoa no polo passivo não é suficiente para ensejar a responsabilidade tributária em questão.

Do caso concreto

A partir das constatações fiscais e demais documentos anexados aos autos, restaram demonstrados, dentre outros fatos, que:

(i) existe vinculação gerencial e coincidência de sócios e administradores entre a LP Administradora de Bens Ltda. e a empresa fiscalizada (devedora principal) e houve a comprovação de que Sr. Nasser Fares e Sr. Jamel Fares assinam diversos documentos pertencentes às empresas LP e Comercial Zena Móveis. O Sr. Adiel Fares também consta em diversos documentos timbrados com a logomarca "Lojas Marabraz";

(ii) transferências financeiras entre as empresas indicam que os recursos obtidos a partir das omissões de receitas foram aplicados na construção de imóveis da empresa LP ou no pagamento de obrigações das empresas integrantes do grupo econômico Marabraz.;

(iii) a imprestabilidade da contabilidade constituiu o expediente utilizado pelos sócio proprietários para facilitar as transferências diretas e indiretas de recursos entre as empresas;

(iv) o recebimento direto ocorreu mediante remessa da empresa comercial (Zena Móveis) para as contas bancárias da LP sob a forma simulada de empréstimos, utilizados principalmente na construção de imóveis "blindados";

(v) o recebimento indireto ocorria das seguintes formas: a) por meio de aquisições de bens móveis (veículos, instalações, etc.) cujos pagamentos são efetuados com recursos oriundos das empresas comerciais, sem a escrituração das operações realizadas; b) por meio de pagamento de obrigações da LP (como INSS) efetuados com recursos oriundos de empresas comerciais; ou c) pela construção de imóveis (galpões comerciais, escritórios, vestiários, portarias, refeitórios etc...), de vultosos valores, nos imóveis de propriedades da LP;

(vi) precedentes judiciais (STJ e TRF) revelam que a LP já foi considerada solidária no contexto da estrutura do grupo Marabraz;

(vii) imagens (ou fotografias) evidenciam a existência do grupo econômico Marabraz, tiradas em 2013 em uma visita feita ao Centro de Distribuição em Cajamar, de propriedade da LP;

(viii) houve dissolução irregular de empresas integrantes do grupo econômico Marabraz. Tais empresas eram "substituídas" por outras, sob o comando dos irmãos Fares, notadamente quando sofriam autuações fiscais.

Todos esses elementos levaram as autoridades julgadoras de primeira instância a afastar a solidariedade apenas em relação à Sra. Hajar Barakat Abbas Fares, restando mantidas no pólo passivo as demais pessoas.

O afastamento da Sra. Hajar, que ensejou a interposição de recurso de ofício, foi assim justificado pela decisão de piso:

69. Observando-se as sobreditas diretivas, não há concluir houve interesse comum por parte da impugnante na situação constitutiva dos fatos geradores do caso em questão. O fato de ter "emprestado" o seu nome para abertura e manutenção da LP Administradora de Bens __ motivo de sua imputação, repise-se __ não induz ela tenha atuado em conjunto com a Comercial Zena na prática das infrações objeto do lançamento; não se podendo assim caracterizá-la como sócia de fato desta empresa..

70. Como dito no próprio no Termo de Verificação Fiscal, além de tratar-se de "laranja", pois que os reais donos da LP Administradora de Bens eram os seus filhos, Srs. Nasser Fares, Jamel Fares e Adiel Fares, ela teria cedido sua participação nessa empresa, por meio de doação, no dia 12 de setembro de 2006 (alteração contratual datada de 02.05.2011), antes dos fatos geradores do caso em questão.

71. De modo que, não obstante a existência de confusão patrimonial entre a Comercial Zena e a LP Administradora de Bens, o que resta sobejamente demonstrado no Termo de Verificação Fiscal, como se verá mais adiante, ainda assim a imputação de responsabilidade mostra-se descabida.

Nesse mesmo sentido, entendo que não restou demonstrada, em relação à solidária Sra. Hajar Barakat Abbas Fares, a existência de interesse comum ou dolo na prática das infrações tributárias imputadas, razão pela qual ela de fato deve ser excluída do rol dos sujeitos passivos da presente demanda.

Já a responsabilidade solidária dos demais sujeitos passivos foi mantida pela decisão de piso sob a seguinte alegação:

88. Não há acordar com as repetitivas alegações da defesa.

89. Os motivos que levaram à imputação de responsabilidade da impugnante, com fundamento no inciso I do art. 124 do CTN, correspondem exatamente àqueles da Nota GT Responsabilidade Tributária nº 1, de 17 de dezembro de 2010, descritos anteriormente.

90. Ante o que se descreveu no Termo de Verificação Fiscal, não restam dúvidas da existência de confusão patrimonial entre a Comercial Zena e a LP Administradora de Bens, da vinculação gerencial entre elas, da coincidência de sócios, de tudo enfim que caracteriza “interesse comum” e, de consequente, implica responsabilização com fundamento no sobredito dispositivo.

91. Malgrado não desenvolver, formalmente, a mesma atividade da Comercial Zena, pode-se dizer a LP Administradora de Bens trata-se de sócia da fato dela, porquanto constitui-se no elo final do esquema de sonegação perpetrado não só por ela, mas também por todas as outras empresas pertencentes aos irmãos Jamel Fares, Nasser Fares e Adiel Fares, como exaustivamente explicado no TVF.

92. Dito isso, não há concordar com os argumentos da defesa em si.

93. É inquestionável a existência do grupo Marabraz. Isso fica claro das evidências levantadas no Termo de Verificação Fiscal. Ao longo das duas últimas décadas, os Srs. Jamel Fares, Nasser Fares e Adiel Fares, abriram não uma, ou duas, ou três, mas dezenas de empresas com o objetivo principal de obter recursos de forma ilícita (vide relação das fls. 3592 a 3595).

94. Quando essas empresas começavam a ser cobradas pelo Fisco em relação aos tributos por elas sonegados, encerravam as suas atividades de forma irregular, e em seus lugares novas empresas eram “formalmente” constituídas, muitas vezes no mesmo endereço da empresa anterior (fls. 3572 e 3573, vide empresas irregularmente dissolvidas e suas dívidas multimilionárias, às fls. 3573 e 3574).

95. *A LP Administradora de Bens faz parte do grupo, na medida em que implementa a parte final do seu modus operandi, qual seja a construção e aquisição de imóveis com os recursos sonegados.*

[...]

97. *Como visto, a imputação de responsabilidade se deu ante uma série de motivos, e não só pela existência de grupo econômico de fato. De maneira que baldado os argumentos dos itens 76 a 78.*

98. *As infrações apontadas pela fiscalização, anteriores aos anos objeto da autuação, o foram para demonstrar a existência do grupo Marabraz e do esquema fraudulento perpetrado pelos referidos senhores. O crédito do caso em questão diz respeito à Comercial Zena, que também faz parte do esquema, repise-se.*

[...]

100. *A confusão patrimonial entre a Comercial Zena e a LP Administradora de bens é inequívoca, ante os pagamentos efetuados pela primeira em face de obrigações contraídas por esta última (vide a extensa relação da fl. 3610) e de transferências de recursos disfarçados de empréstimos (vide itens 5.1, 5.2 e 5.3 do TVF), em relação aos quais não houve explicação por parte nenhuma das duas empresas. [...]*

113. *Não se trata assim de mera falta de recolhimento de tributo. A falta de comprovação dos "empréstimos" não foi em si a causa da imputação de responsabilidade dos impugnantes, mas sim um dos indícios da confusão patrimonial entre a Comercial Zena e a LP Administradora de Bens.*

114. *Ante o que se demonstrou no Termo de Verificação Fiscal (vide nota de rodapé nº 23 e explicações das fls. 3584 a 3589), o que inclusive é de forma tácita corroborado na impugnação apresentada pela Sra. Hajar Barakat Abbas Fares, não há dúvida de que os impugnantes são os reais proprietários da LP Administradora de Bens. Para chegar a essa conclusão, a fiscalização não se baseou apenas na procuração outorgada pela Sra. Hajar Barakat, de sorte que baldado os argumentos dos itens 110 e 111.*

115. *Nesse quadro, cabível a sua responsabilização com fundamento no inciso I do art. 124 do CTN, por eles serem sócios de fato da LP Administradora de Bens; e com fundamento no inciso III do art. 135 do CTN, por terem agido com infração de lei, na qualidade de dirigentes da Comercial Zena.*

Com razão a fiscalização e a decisão de piso concluíram que os Recorrentes (LP Administradora de Bens Ltda, Nasser Fares, Jamel Fares e Adiel Fares) participaram ativamente de uma estrutura que, conscientemente, gerou o não recolhimento dos tributos federais sobre as receitas auferidas com atividades comerciais nas lojas Marabraz.

A meu ver tal conclusão foi embasada em uma fiscalização digna de aplausos e que conseguiu reunir diversos indícios que, uma vez analisados em conjunto, são capazes de provar o acerto quanto à aplicação da responsabilidade solidária em relação aos Recorrentes.

Os elementos probatórios produzidos pelo fisco, ao contrário do quanto alegam os contribuintes, não constituem meras presunções simples incapazes de fazer prova. Pelo contrário, foram apurados diversos indícios contundentes que, somados, permitem ao presente Julgador criar uma convicção segura de que os Recorrentes se valeram do uso dos recursos que deixaram de ser pagos a título de tributos.

Com efeito, nos casos que envolvem dolo, fraude ou simulação, a constituição de prova constitui tarefa complexa e de árdua produção, afinal as partes buscam intencionalmente esconder a verdadeira causa e finalidade do seu comportamento.

É justamente em cenários como o presente que devemos nos socorrer às provas ditas indiretas, figuras estas que, aliás, são admitidas no ordenamento jurídico como meio probatório hábil e idôneo e que cada vez mais ganham espaço no direito tributário brasileiro.

A meu ver não é mais possível negar que a comprovação de situações que envolvem empresas interpostas e/ou sócios “laranjas”, por exemplo, onde o que se busca é justamente a ocultação da verdadeira parte ou operação, requer e prescinde da utilização de indícios e presunções, que são provas admitidas no Direito.

Nesse estado de coisas, entendo que, diante do conjunto de indícios colhidos nas fiscalizações que ensejaram a responsabilidade solidária dos Recorrentes, nenhum reparo cabe à decisão recorrida. Houve, segundo penso, a caracterização de verdadeira confusão patrimonial entre a empresa fiscalizada e os Recorrentes, em todos os seus aspectos: administrativo, financeiro e operacional.

Administrativo porque restou comprovado que os sócios (Nasser, Adiel e Jamel) de direito da empresa fiscalizada são os sócios de fato e administradores da LP. Financeiro porque restou demonstrado que os recursos sempre foram transferidos de forma direta e indireta entre as empresas. E operacional porque criou-se mecanismos contábeis que nitidamente buscavam esconder o não pagamento dos tributos devidos. Inúmeros são os exemplos apurados em que há pagamentos feitos pela fiscalizada e a beneficiária dos bens/serviços é a holding do grupo econômico (LP).

Nesse contexto, não se pode perder de vista que mudam-se as empresas comerciais constantemente, de forma irregular, e os tributos devidos continuam não sendo apurados e pagos. E tudo ocorrendo sob o comando dos Recorrentes, que corretamente foram considerados solidários por interesse comum, na linha do precedente a seguir.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. Atribui-se a responsabilidade solidária a terceira pessoa quando comprovado o nexó existente entre os fatos geradores e a pessoa a quem se imputa a solidariedade passiva, nos termos do art. 124, inciso I do CTN. O interesse comum na constituição do fato gerador da obrigação principal fica bem caracterizado quando o sócio majoritário deixa a sociedade colocando em seu lugar interposta pessoa, tornando-se a partir daí um sócio oculto. (Ac. 1401-000.878. Sessão de 14/12/2012)

Também considerado correta a imputação de responsabilidade pessoal aos sócios Nasser, Adiel e Jamel pelos ilícitos praticados, os quais podem ser assim resumidos: a) elaboração de escriturações contábeis com vícios, erros e omissões, utilizadas, na verdade, como expediente para tentar ocultar da autoridade tributária as infrações praticadas pelo grupo; b) omissão dolosa de vultosas receitas oriundas da atividade operacional do grupo; c) dissolução irregular de sociedades com o objetivo de não liquidar passivos tributários; e d) aplicação de recursos oriundos da revenda de produtos à margem da tributação (sonegação fiscal), utilizados na construção de imóveis e benfeitorias e na aquisição de bens e liquidação de obrigações em nome da LP.

Os argumentos pontuais e os documentos contidos nos recursos voluntários não se sustentam diante do detalhado trabalho fiscal e estão longe de afastar a aplicação dos artigos 124, I e 135, III, do CTN nesse caso concreto.

Sobre o precedente judicial arguido pelos Recorrentes para afastar a caracterização de grupo econômico, entendo que ele é inaplicável para este caso e sequer possui força diante dos outros precedentes mencionados pela fiscalização. A bem da verdade, aqui discute-se matéria distinta, qual seja, a responsabilidade solidária à luz do CTN.

Dessa forma, entendo presentes os pressupostos da responsabilização solidária e pessoal da LP e Srs. Nasser, Adiel e Jamel Fares.

Conclusão

Pelo exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao RECURSO DE OFÍCIO e DAR PROVIMENTO PARCIAL aos RECURSOS VOLUNTÁRIOS para: **(i)** afastar os valores da INFRAÇÃO 1 da base de cálculo do arbitramento; e **(ii)** reduzir a multa de ofício de 225% para 150%.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli