



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

Processo nº 11020.003783/2010-41
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1302-001.292 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de fevereiro de 2014
Matéria SIMPLES - EXCLUSÃO
Recorrentes FOREST DECORAÇÕES LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

SIMPLES FEDERAL. OPTANTE EXCLUÍDO. ADOÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO. VEDAÇÃO.

É vedada a opção de apuração com base no lucro presumido para o optante excluído do Simples Federal no ano-calendário afetado pelos efeitos da exclusão se já tiver efetuado pagamentos sob outra modalidade de apuração.

NEGÓCIO JURÍDICO. FRAUDE. AFASTAMENTO.

Pela interpretação sistemática do art. 118, c/c 149 do CTN, art. 44 da Lei nº 9.430/96 e art. 72 da Lei nº 4.502/64 pode a autoridade administrativa afastar o negócio jurídico praticado em fraude à lei e tributar o fato gerador considerando os efeitos da lei contornada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento ao recurso de ofício e em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Guilherme Pollastri, Hélio Eduardo Araújo e Marcelo Guerra.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Presidente.

(assinado digitalmente)

Eduardo de Andrade - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Junior (presidente da turma), Marcelo de Assis Guerra, Waldir Veiga Rocha, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Eduardo de Andrade e Hélio Eduardo de Paiva Araújo.

CÓPIA

Relatório

Trata-se de apreciar Recurso de Ofício e Recurso Voluntário interpostos em face de acórdão proferido nestes autos pela 5ª Turma da DRJ/POA, no qual o colegiado decidiu, por unanimidade:

(1) julgar improcedente a impugnação contra a exclusão do Simples Nacional e Simples Federal;

(2) julgar parcialmente procedente a impugnação ao crédito tributário, para cancelar o auto de infração de IRPJ de fls. 19 a 22 (numeração digital), que contém as exigências com fatos geradores dos anos-calendário 2006 e dos dois primeiros trimestres do ano-calendário 2007, mais os lançamentos decorrentes (CSLL, PIS e Cofins), relativos aos mesmos períodos;

(3) julgar improcedente a impugnação apresentada por Lucio A. Neumann & Cia. Ltda., mantendo a sujeição passiva solidária do requerente.

O julgado seguiu assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

DECADÊNCIA.

Aplica-se o art. 173 do CTN no que se refere à decadência no caso de comprovada a ocorrência de dolo ou fraude.

NULIDADE. ERRO NO ENQUADRAMENTO LEGAL

O erro na citação do enquadramento legal de determinada infração não causa nulidade do auto de infração quando, através da descrição dos fatos, é possível a pessoa jurídica compreender as razões de autuação e exercer seu direito defesa.

SIMPLES. EXCLUSÃO DE OFÍCIO. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. EFEITO SUSPENSIVO.

A manifestação de inconformidade contra a exclusão do SIMPLES não possui efeito suspensivo.

SIMPLES. EFEITOS DA EXCLUSÃO (AC 2005 A 2009).

O contribuinte excluído do Simples se sujeita às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. DEFICIÊNCIAS DA ESCRITURAÇÃO (AC 2005).

Impõem-se o arbitramento do lucro quando o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis, a escrituração dos livros Diário, Razão ou Caixa.

EXCLUSÃO DO SIMPLES. SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO DOS RESULTADOS. OPÇÃO DA CONTRIBUINTE (AC 2006 e 1º e 2º TRIM. 2007).

A empresa excluída do Simples deve, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, ser tributada pelas regras do lucro real, lucro real ou, excepcionalmente, pelo Lucro arbitrado. Em tendo a contribuinte optado pelo lucro real, não pode a autoridade fiscal adotar o lucro real. A eventual impossibilidade de adoção da sistemática de opção do contribuinte imporia o arbitramento do lucro.

EXCLUSÃO DO SIMPLES. SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO DOS RESULTADOS. OPÇÃO DA CONTRIBUINTE. LUCRO PRESUMIDO. ARBITRAMENTO DE LUCRO POSTULADO EM IMPUGNAÇÃO DE LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. (3º e 4º TRIM. 2007 e AC 2008 e 2009).

O arbitramento de lucros pela autoridade fiscal é uma salvaguarda do crédito tributário posta a serviço da fazenda pública e não pode ser utilizado como instrumento de defesa do sujeito passivo para elidir ou reduzir o imposto apurado. Se a repartição fiscal, em face de pedido da própria parte e diante dos livros por ela apresentados, após o exame da escrita, faz prevalecer a tributação com base no lucro presumido - opção expressamente externada pela contribuinte -, não pode a autuada opor dúvidas sobre a veracidade de sua escrituração para obter o arbitramento do lucro. A existência de omissão de receitas não é o bastante para sustentar a desclassificação da escrita.

UNICIDADE EMPRESARIAL. EXISTÊNCIA DE FATO. PROVA. TRIBUTAÇÃO.

Empresas que formalmente se apresentam como distintas, mas atuam conjuntamente como se uma só fossem, devem ser tributadas considerando essa unicidade empresarial. A comprovação material de uma dada situação fática pode ser feita por um conjunto de indícios que, agrupados têm o condão de estabelecer a certeza daquela matéria de fato.

OMISSÃO DE RECEITAS. CONTROLES PARALELOS. PROVA.

A existência de controles paralelos - cuja autenticidade e veracidade de informações foi exaustivamente comprovada, inclusive com circularização junto a terceiros - demonstrando que a receita efetiva era significativamente maior do que a declarada ao Fisco, autoriza o lançamento por omissão de receitas. A omissão também fica evidenciada pela prática de não emissão de documentário fiscal ou emissão de meia nota.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM COM A SITUAÇÃO QUE CONSTITUI O FATO GERADOR

É cabível a responsabilização pelo crédito tributário a uma pluralidade de sujeitos passivos, quando praticados atos ou negócios com interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária.

Os eventos ocorridos até o julgamento na DRJ, foram assim relatados no acórdão recorrido:

Este processo foi formado originalmente em papel e depois digitalizado. Com isso, a numeração das páginas apostas no papel não coincidem necessariamente com a numeração do documento digitalizado. Nas referências que faço à numeração de páginas utilizarei a numeração do documento digitalizado.

A empresa teve lavrados contra si autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 3, 19 e 40), Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (fls. 68), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins (fls. 90) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 11, 31 e 53). O total do crédito tributário apurado foi de R\$ 3.938.865,52, calculado até 30/11/2010. O relatório da ação fiscal está às fls. 113/200. A ciência dos autos de infração ocorreu em 20/02/2010.

A contribuinte impugnou as exigências em 19/01/2011, através da petição de fls. 1511/1572.

1. Razões de autuação

O Ministério Público Federal solicitou à Receita Federal do Brasil – RFB – a realização de auditoria na Forest Decorações Ltda (adiante, Forest). O pedido inicial ocorreu em 2006, reiterado depois, em 2009.

As empresas Forest e Lúcio A. Neumann e Cia. Ltda. (adiante referida pelo nome de fantasia, Black Forest) foram alvo de busca e apreensão de documentos, efetuada com autorização judicial. Foram apreendidos documentos em papel e em formato digital, além de um notebook também foi retido para ter o disco rígido copiado. Foi constatado que a Forest e Black Forest tinham computadores interligados por rede, funcionando um equipamento como servidor, mas esse não foi localizado.

Os autuantes consideraram que as duas empresas seriam, em verdade, um único empreendimento, que convencionaram chamar de *Empreendimento Forest*. A imposição fiscal foi efetuada considerando-se não cada empresa individualmente, mas englobadamente. Os agentes do fisco assim concluíram a respeito (fls. 137/138):

2.10. CONCLUSÃO SOBRE A UNICIDADE DO EMPREENDIMENTO FOREST Ante todo o exposto, resta inequivocamente comprovado e demonstrado que Forest Decorações e Black Forest compõem, na verdade, uma única empresa. Como pudemos verificar, as lojas pertencem às mesmas pessoas físicas, atuam de fato no mesmo ramo (muito embora compartilhem um mesmo CNAE inapropriado), apresentam-se conjuntamente aos clientes (slogans e propaganda), auxiliam-se e se confundem quando entram em

contato com clientes e fornecedores e, sobretudo, utilizam sistematicamente funcionários, documentos, controles e administração umas da outras. Destaca-se, em particular, a existência de vendas efetuadas por uma loja que tiveram o respectivo documento fiscal emitido pela outra.

Desta forma, todas as situações e operações econômicas e financeiras, bem como as implicações tributárias envolvendo ambas as lojas devem ser consideradas em conjunto, como sendo do Empreendimento Forest.

Às fls. 138/139 os autuantes listam os diversos documentos apreendidos em meio físico, meio digital ou no notebook da Senhora Bárbara Sandra Medeiros e Souza. Após, demonstram haver convergência entre dados constantes nesses documentos com os documentos componentes da escrituração. Foi possível identificar assim, exemplificativamente, que todas as vendas contabilizadas estão registradas em determinada planilha, mas o documento contempla também outras vendas, para as quais não se emitiu documentário fiscal.

Há referência à utilização de códigos para mascarar a ocorrência de omissão de receitas (fls. 119 - sublinhei):

O documento identificado no "Termo de Apreensão em Mandado de Busca e Apreensão" como 11 08 - 01 (um) Livro Caixa 2008" apresenta, ao invés do valor por extenso das receitas auferidas, códigos que se referem às vendas diárias ocorridas entre 01/01/2008 e 07/02/2010. Aparentemente, esses códigos, que normalmente são formados por seis dígitos, foram gerados pela inversão dos números integrantes do valor total de vendas por dia com duas casas decimais, excluindo-se a vírgula. Exemplificando, o código para R\$ 234,56 seria 654320; para R\$ 2.100,98, 890012.

Adiante transcrevo a título exemplificativo a validação de dados efetuada pelos autuantes com relação ao mês de janeiro/2008. É feito o comparativo entre uma planilha apreendida e o livro caixa da empresa:

3.2.5. Divergências Constatadas entre Livro Caixa e Planilha (Receitas Auferidas)

*Conforme comentamos no fim do item 3.2.4, na comparação entre o **Livro Caixa** (Livro a) e o arquivo "**Relatorio.xlsx**" (Planilha d), identificamos alguns meses em que, numa primeira análise, havia diferenças relevantes. Discorreremos sobre esses casos mês a mês.*

Em janeiro de 2008, temos a seguinte situação:

	Livro Caixa	Planilha d	Diferença
Janeiro/08	128.107,90	179.400,00	51.292,05

No entanto, olhando-se mais atentamente para a folha do mês de janeiro de 2008 (fl. 1140) no Livro a), abaixo do código total (7890009701821), que representa o valor total mensal de R\$ 128.107,90, encontramos a seguinte orientação:

"ANEXAR COD ABAIXO". O "código abaixo" está assim redigido, ao fim da mesma folha:

$$Z = +/ - 000750 = 0031500$$

Ora, como já vimos, no Livro a) os registros são lidos de trás para frente. Logo, tal a anotação remete à existência de um valor adicional a ser somado ("anexado"), que seria de aproximadamente R\$ 51.300,00 (código 0031500). Se o somarmos ao valor anteriormente codificado (R\$ 128.107,90), encontramos um total que converge com o registrado na Planilha d) (R\$ 179.400,00), na folha 1377.

Além disso, analisando-se a penúltima folha do Livro Caixa (fl 1167), que apresenta uma codificação das receitas mensais da Forest Decorações, obtemos, mediante multiplicação dos três últimos dígitos do mês de JAN/08 (897), pelo número 200 (vide item 3.2.7, no qual esse sistema de decodificação é explicado), os mesmos R\$ 179.400,00 (897 X 200 = 179.400).

Intimado a falar sobre as conclusões fiscais, a contribuinte limitou-se a negar a autoria dos documentos e no tocante aos dados retirados do notebook da Senhora Bárbara, afirmou que ela não tem vínculo jurídico com a empresa e os documentos não diriam respeito à pessoa jurídica.

Os autuantes no tópico "Vínculo da Senhora Bárbara Sandra Medeiros e Souza" os agentes do fisco procuram demonstrar a atuação da Senhora Bárbara no Empreendimento Forest, mencionando, entre outros detalhes, que foi ela quem orientou os funcionários e atendeu a equipe de fiscalização quando da apreensão dos documentos.

Foi efetuada a circularização em vários clientes com intuito de validar o banco de dados do programa Oryon, extraído do notebook apreendido. Em todas as mais de 40 circularizações os clientes confirmaram ter efetuado as compras. As conclusões foram (fl. 170):

a) O fragmento apreendido do banco de dados do Oryon realmente representa as vendas da Forest Decorações, posto que TODOS os clientes circularizados com base nas suas informações confirmaram os dados. Note-se também que todos os documentos fiscais emitidos pela loja, constantes nos quadros apostos nos itens 4.2.01 a 4.02.07, encontraram o respectivo registro no Banco de Dados Oryon.

b) Além disto, o Livro Caixa apreendido também representa as vendas da Forest Decorações, posto que seus dados sempre coincidem com os registros do Banco de Dados do Oryon.

c) Não houve emissão de documento fiscal para parcela relevante das vendas realizadas pelo sujeito passivo, com consequente omissão na escrituração contábil.

A fiscalização identificou também a utilização do expediente conhecido como *meia nota*, consistente em emitir documentário fiscal por valor inferior ao da venda. Às fls. 170/173 estão referidas as evidências e provas que justificam a conclusão.

Os autuantes sob o tópico 5. *Da Imprestabilidade da Contabilidade para Aferição do Lucro Real* (fls. 173/183) refere as razões pelas quais não haveria possibilidade de tributação pelo lucro real. Referem que *para fazer frente às vendas não contabilizadas, deve o sujeito passivo também omitir contabilmente suas compras e pagamentos, de modo a não permitir que seu caixa fique negativo (saldo contábil credor)*. São arroladas as provas de que *relevante margem* das compras foi mantida à margem da contabilidade e pagas em espécie. A conclusão é a que segue:

De todo o acima exposto conclui-se pela total imprestabilidade da contabilidade do sujeito passivo, nos anos de 2008 e 2009, posto que além de não registrar a totalidade das receitas auferidas, também não registra parcela relevante das despesas e pagamentos efetuados. Lembre-se ainda a existência de vultosos valores de saldo credor de caixa no início de 2008. A imprestabilidade da contabilidade nos anos de 2008 e 2009, somada à exclusão do sistema SIMPLES de tributação (próximo item), imporiam a tributação pelo regime do Lucro Arbitrado caso o sujeito passivo optasse pela apuração pelo Lucro Real.

Também tornou-se inevitável a tributação pelo Lucro arbitrado no ano de 2005, posto que o contribuinte NÃO apresentou a contabilidade de uma das lojas (Black Forest), de modo que a fiscalização, para o ano de 2005, não dispunha de contabilidade regular, que abrangesse todas as operações do empreendimento Forest.

No que tange aos anos de 2006 e 2007, embora tenhamos indicativos de que o procedimento de não escrituração de diversas despesas ou custos tenha também ocorrido neste período, frente à ausência de provas colhidas neste sentido (os documentos e arquivos apreendidos, regra geral, referem-se aos anos de 2008 e 2009), optamos por aceitar a contabilidade do contribuinte para fins de tributação no regime do Lucro Real Anual (vide item seguinte — Exclusão do Simples), obviamente juntando-se as duas contabilidades e inserindo-se as receitas omitidas (vide item 7).

A empresa Forest Decorações foi excluída do Simples Federal, com efeitos a contar de 2005, pois a receita total do empreendimento Forest em 2004 foi superior ao limite permitido e porque houve *prática reiterada de infração à legislação tributária*. Também foi excluída do Simples Nacional, com efeitos a contar de 1º de julho de 2007, pelas mesmas razões, considerando-se agora, que em 2006 o empreendimento obteve receita bruta superior ao limite de lei.

Às fls. 188/190 são apresentadas as tabelas com o total de receitas auferidas pelo empreendimento. As receitas foram consideradas como pertencentes à Forest Decorações *tendo em vista que ela, de fato, assumiu o papel de matriz do grupo*. Adicionalmente é dito (fls. 191):

Importante ressaltar, entretanto, que o sujeito passivo esteve sob o regime do SIMPLES FEDERAL até junho de 2007 e do SIMPLES NACIONAL a partir de então. Por esse motivo, e tendo em vista a manifestação da Forest Decorações a esse respeito (item 1.4.5), enquadrámos o sujeito passivo em três regimes de tributação, dependendo do período considerado: Lucro Arbitrado, Lucro Real e Lucro Presumido.

A sistemática completa de apuração pode ser observada nos Autos de Infração lavrados e Demonstrativos (fl 2 a 110).

Para fins de apuração das exigências de IRPJ e CSLL, os autuantes dizem que *em função das peculiaridades do caso* teria sido necessário adotar três regimes de tributação, como descrito adiante.

A) Período entre janeiro e dezembro de 2005 (ex-Simples Federal)

A Black Forest não escriturava livros Caixa, Diário e Razão (Termo de Constatação de fls. 473) e o arbitramento tornou-se a única alternativa.

B) Período entre janeiro de 2006 e junho de 2007 (ex-Simples Federal)

Os autuantes dizem que *não foram encontradas provas suficientes que evidenciassem a imprestabilidade da [...] contabilidade*, razão pela qual foi adotado o Lucro real.

C) Período entre julho de 2007 e dezembro de 2009 (ex-Simples Nacional)

Em função da *vontade manifestada pelo sujeito passivo (item 1.4.5) e com o disposto no parágrafo 2º do Art. 32 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006*, foi adotado o lucro real.

O PIS e Cofins foram calculados pelo regime cumulativo ou não cumulativo, dependendo *das características de cada período analisado*. Os detalhes estão às fls. 194/195.

Os tributos previamente recolhidos pelo Empreendimento Forest foram compensados com as parcelas apuradas nos autos de infração (fls. 195/197).

As exigências foram gravadas com multa de 150%, pois *restou claro que o sujeito passivo optou (DOLO) por escriturar tão somente uma parcela do total de suas receitas, despesas e custos, a despeito de manter um bem organizado controle paralelo, enquadrando-se perfeitamente no conceito de sonegação*. A utilização de subterfúgios para blindar seus controles, como a utilização de códigos, também a emissão de *meia nota*, e a escrituração das receitas como se pertencentes a duas empresas distintas, configurariam a ocorrência de fraude.

Para fins de garantia do crédito tributário, a Black Forest (razão social: Lúcio A Neumann e Cia Ltda) foi nomeada como sujeito passivo solidário, pois teria interesse direto na situação que constitui o fato gerador, uma vez que se confundiria, de fato, com o sujeito passivo principal.

2. Razões de defesa – Forest Decorações

A Forest Decorações apresentou a impugnação de fls. 1493/1555. Transcrevo adiante, em itálico, o resumo das alegações constante da petição. Após o resumo, quando necessário à compreensão das razões de defesa, complemento o texto com os demais argumentos apresentados pela contribuinte. Os destaques da transcrição são os constantes do original.

Preliminares:

a) Inicialmente, argúi-se a ilegal desconconsideração da personalidade jurídica da empresa Black Forest (Lúcio A Neumann e Cia. Ltda.), que é apontada nos autos como devedora solidária e cuja receita, dimensionada por critérios inconsistentes, foi somada àquela imputada pelo Fisco à Forest Decorações, qualificada no processo como sujeito passivo; a desconconsideração da personalidade jurídica da Black Forest foi decidida pelo Fisco com base em razões irrelevantes e em virtude de procedimentos que são usuais no mercado (entre empresas distintas), tudo ao arrepio do Poder Judiciário; como consequência da desconconsideração da Black Forest, o Fisco concluiu que as duas empresas operavam conjuntamente, num esquema de "unicidade empresarial"; todavia, a Black Forest é de fato uma empresa independente da Forest Decorações, mantém sede própria, é legalmente constituída, comercializa as mercadorias que compra, cumpre suas obrigações tributárias, entrega suas DIPJs e outras declarações exigidas pelo Fisco, tudo independentemente da Forest Decorações, que foi erigida pelo Fisco à condição de sujeito passivo titular, certamente por ser a de maior receita; conforme exposto no item que desenvolve este tema (2.1), admite-se a possibilidade de desconconsideração da personalidade jurídica, mas apenas em determinados casos e por autorização do Poder Judiciário, requisitos não cumpridos nestes autos (arguições no item 2.1 da Impugnação).

A impugnante reafirma que os pontos em comum encontrados pelo fisco entre as duas empresas não são suficientes para caracterizar a unicidade empresarial, e diz (fls. 1523):

“Exemplo disso são os grandes conglomerados empresariais, especialmente financeiros, que sob um mesmo teto e sob o comando de um mesmo grupo de pessoas, administram dezenas de empresas, sem que isso provoque a "unicidade empresarial" inferida, no caso, pelo Fisco. Esses grupos, inclusive concentram diversas atividades que são comuns a todas as empresas, a exemplo da contabilidade, do processamento de dados, da cobrança, do faturamento, do marketing, do atendimento ao cliente, etc., em uma única central de serviços, vinculada a uma das empresas, sendo que seus custos são rateados por todas as usuárias, divididos por critérios vinculados ao índice de uso de cada uma.

Isso, obviamente, não caracteriza a unicidade empresarial e não autoriza o Fisco a tributar, de forma unificada, as empresas que integram tal organização”.

b) O segundo ponto arguido nas alegações preliminares diz respeito à inusitada e ilegal tributação conjunta das empresas Forest Decorações e Black Forest; segundo o Fisco, as duas empresas eram mantidas independentes pelos sócios no intuito de burlar os limites de receita bruta, cujo excesso, quando verificado, provoca a exclusão do Simples; porém, conforme se infere da planilha de fls. 210, mesmo somando a receita bruta, esta não alcançou, nem de longe, o limite para a exclusão do Simples; independentemente disso, não há fundamentação legal que permita ao fisco decidir pela tributação conjunta de duas empresas independentes, nomeando a de maior faturamento como sujeito passivo e a outra como devedora solidária (arguições no item 2.2 da Impugnação).

c) O terceiro ponto de defesa, ainda pertencente às preliminares, é consequência do arguido em "a" e "b", acima, e **visa a exclusão, do pólo passivo da presente autuação, da empresa Black Forest, indicada como devedora solidária;** a Black Forest, por ser uma empresa absolutamente independente da Forest Decorações, legalmente responde somente por tributos por ela devidos, não podendo constar, portanto, no pólo passivo de outro sujeito passivo na qualidade de responsável solidária; se houve infração ao contrato social, como sugere o Fisco, o que aqui se admite para possibilitar a argumentação, a responsabilidade é pessoal dos sócios, ao teor do disposto no art. 135 do CTN (arguições no item 2.3 da Impugnação).

Diz ainda a impugnante (fls. 1531):

Em consonância com o disposto nos artigos reproduzidos, a jurisprudência administrativa entende que não pode haver a responsabilização solidária de uma pessoa jurídica por débitos de outra pessoa jurídica, a exemplo do que foi decidido no Acórdão nº 106-15.475 de 26/04/06, prolatado pela 6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes e publicado no DOU em 18/07/06.

Destarte, resta claro o equívoco cometido pelo Fisco, qual seja, o erro na identificação do sujeito passivo, a Forest Decorações, e erro na indicação da Black Forest como devedor solidário, o que caracteriza uma nulidade processual.

Por fim, cumpre destacar que somente o erro na indicação do sujeito passivo já é suficiente para condenar à nulidade o lançamento. É o que vem entendendo o Conselho de Contribuintes: "o equívoco quanto à indicação do sujeito passivo acarreta a extinção do processo em qualquer instância em que venha a ser arguida" (Acórdão 1º CC, no 101-71.342/80).

d) Um quarto ponto a arguir nas razões preliminares também diz respeito à Black Forest que, por ser optante pelo Simples, não pode ter seus resultados tributados pelo Lucro Arbitrado, pelo Lucro Real ou pelo Lucro Presumido, ainda mais em conjunto

com os resultados da Forest Decorações; para tanto, no mínimo, ela deveria ter sido previamente excluída do Simples Federal e do Simples Nacional, sistemas em que está efetivamente cadastrada e segundo os quais apurou seus tributos (arguições no item 2.4 da Impugnação).

e) Por fim, para encerrar as razões preliminares, cabe arguir decadência parcial do lançamento, em vista do disposto no art. 150, § 4º, do CTN, que alcança fatos geradores ocorridos antes de 20/12/2005, nos termos do alegado no item 3.4 desta Impugnação, onde se contesta a aplicação da multa qualificada; ainda neste item, também argui-se a decadência em relação exclusão do Simples, da empresa Forest Decorações, pois o Fisco se baseou em fatos de 2004, já homologados quando, em 20/12/2010 (fl. 202), declarou a mencionada exclusão (arguições no item 2.5 da Impugnação).

Mérito

f) No mérito, inicialmente, argui-se a indevida exclusão do Simples da empresa Forest Decorações, cujo procedimento está apoiado em fatos improbatórios, além de decaídos; nesse contexto, conforme arguido no desenvolvimento da matéria em questão (item 3.1), mostra-se a improcedência da exclusão, que implica a insubsistência integral do lançamento aqui hostilizado (arguições no item 3.1 da Impugnação).

Diz ainda a impugnante (fls. 1536):

No que concerne ao primeiro motivo alegado para a exclusão, isto 6, excesso de receita, este motivo jamais ocorreu, mesmo computando a propalada omissão de receita a ela imputada pelo Fisco. É o que se observa das planilhas de fls. 189 e 180, contidas no item 7.2 do Relatório Fiscal.

Quanto ao segundo argumento, de que teria incorrido em prática reiterada de infração à legislação tributária, este motivo está sendo contestado nesta Impugnação, e somente após o trânsito em julgado poderá alicerçar eventual exclusão do Simples.

*g) O segundo aspecto de mérito, este de suma relevância no deslinde desta controvérsia, contesta **a ilegal escolha, pelo Fisco, das formas de tributação do IRPJ (e reflexos) adotadas nestes autos**; segundo as normas que regulam a matéria, cabe ao Fisco apenas impor, em determinadas situações e desde que estejam previstas em Lei, o Lucro Arbitrado; assim, além da ilegal soma dos resultados de duas empresas independentes, agravam os equívocos que viciam o lançamento a adoção de diversas formas de apuração das bases de cálculo dos tributos, escolhidas por critérios não revelados; é de destacar que a empresa, regularmente intimada, optou pelo Lucro Presumido, e mesmo assim, apesar "da imprestabilidade da contabilidade para aferição do lucro real" (fl. 173), o Fisco apurou o Lucro Real e tributou as empresas, conjuntamente, por essa*

sistemática, em 2006 e no 1º semestre de 2007, com o que, dentre outras disposições legais, desobedeceu ao disposto no art. 32, § 2º, da Lei Complementar nº 123/2006 (arguições no item 3.2 da impugnação).

Condensamos abaixo as razões da impugnante acerca de cada forma de tributação adotada pelo fisco:

3.2.2 Do Arbitramento em 2005

Afora outras irregularidades, haveria erro no enquadramento legal. O dispositivo legal apontado é o art. 530, I do RIR/99, mas o enquadramento correto seria o inciso III do art. 530.

3.2.3 Do Lucro Real em 2006 e 1º Semestre de 2007

As ilegalidades e irregularidades podem ser resumidas nos seguintes pontos:

ao mesmo tempo, nos mesmos Autos de Infração, o Fisco resolveu tributar duas empresas distintas, pelo Lucro Real, ambas optantes pelo Simples, sem que uma delas sequer fosse excluída desta sistemática simplificada por Ato Declaratório Executivo de Exclusão, imprescindível;

após relatar em 10 páginas (fls. 173 a 183) as deficiências da contabilidade sob o pomposo título (sic) "DA IMPRESTABILIDADE DA CONTABILIDADE PARA AFERIÇÃO DO LUCRO REAL" (fl. 173), o Fisco tributou as duas empresas, conjuntamente, pelo Lucro Real, que ele mesmo determinou (fl. 18 a 38);

além da propalada imprestabilidade da contabilidade, o Lucro Real foi adotado pelo Fisco sem que, jamais, nenhuma das duas empresas que tiveram seu "Lucro Real" somado tivessem elaborado um Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR; e isto que o LALUR, nos termos do art. 260 do RIR/99 é um livro fiscal obrigatório para as empresas tributadas pelo Lucro Real, sob pena de, não o possuindo, terem seu Lucro Arbitrado (art.530, do RIR/99);

3.2.4 Do Lucro Presumido no 2º Semestre de 2007 e em 2008 e 2009

A mudança de lucro real para lucro presumido na metade do ano de 2007 não teria merecido qualquer justificativa. O sistema contábil teria se mantido constante. E segundo o fisco estaria eivado de vícios em todos os anos. No relatório de trabalho fiscal, fls. 182/183 haveria a descrição da imprestabilidade da contabilidade nos anos de 2008 e 2009. Diz a impugnante que se a contabilidade é imprestável para o Lucro real ela o é também para o lucro real, mais ainda quando a empresa não possui livro caixa. O relatório também descreveria omissões na escrituração e manutenção do livro registro de inventário, pois está afirmado que para fazer frente a vendas não contabilizadas o contribuinte lançaria mão do artifício de omitir contabilmente suas compras (fls. 173). Conclui (fls. 1547):

"Em outra parte do Relatório Fiscal, onde o Fisco tenta justificar a "UNICIDADE EMPRESARIAL DO EMPREENDIMENTO FOREST" (fl. 124), diz que "há casos em que, embora uma loja efetive a venda, é a outra que emite o documento fiscal, demonstrando a inexistência de separação entre as operações comerciais das duas lojas e consequente confusão patrimonial" (fl.

133). Nesse contexto, não há Livro Registro de Inventário que mereça fé.

Assim, se no período de julho de 2007 a dezembro de 2009, a contabilidade é imprestável, e não existe Livro Caixa, e o Livro Registro de Inventário não merece credibilidade, a única forma de tributação que poderia ter sido imposta é o Lucro Arbitrado".

h) Também no mérito, no item 3.3 desta defesa, a impugnante argui irregularidades na quantificação da Receita Bruta inferida pelo Fisco; certamente, no afã de prestar contas aos que requeriam o procedimento fiscal, bem como para amainar a preocupação destes "com a aparente sensação de impunidade do contribuinte" (Ofício nº 221/2009/DRF/CXL/SEFIS), o Fisco preocupou-se em apresentar um lançamento elevado, mesmo que para isso tivesse que buscar "receita" em qualquer anotação recolhida quando da realização da "busca e apreensão" e mesmo que tivesse que somar, ao arrepio da Lei, a receita assim apurada, imputada a duas empresas independentes; para constatar a inconsistência da receita apurada pelo Fisco, basta observar a planilha de fls. 189, do Relatório Fiscal, que consolida a receita total (declarada e omitida) da atividade que o Fisco denomina de "Empreendimento Forest (fl. 189); evidentemente, um simples olhar sobre os valores grafados na mencionada planilha, todos representados por números "redondos", indica de plano que aqueles valores não correspondem à efetiva receita de duas empresas que vendem "quinquilharias"; de fato, a verdadeira receita é a representada pelos valores individuais declarados pelas duas empresas, que estão mostrados na planilha de fls. 210, e que, frise-se, contrariando a mais elementar lógica matemática, estão inclusos na tabela de fls. 189 (arguições no item 3.3 da Impugnação).

Aduz, ainda, que os documentos apreendidos representariam, no máximo, indícios de possível indício fiscal, mas não prova, assim (fls. 1549):

Tais arquivos, assim como as outras pretensas provas trazidas aos autos, até podem representar indícios de um possível ilícito fiscal, mas não conduzem a uma conclusão de certeza do valor. Enquanto meros relatórios, especialmente quando colhidos em computador de terceiros, estes não são suficientes para a caracterização de omissão de receitas. Não passam de uma simples prova indiciária. Para confirmar a suspeita, faz-se necessário uma apuração aprofundada, para que, diante de novos indícios homogêneos, chegue-se a uma conclusão suficientemente forte para caracterizar a certeza dos valores. Afinal, as situações trazidas aos autos não configuram omissão de receitas, mas são apenas indícios, pois relatórios de

computador não figuram nas hipóteses de presunção legal, mas apenas hominis.

i) Ainda no mérito, argui-se o irregular emprego da multa de ofício qualificada, pois ela foi generalizadamente aplicada a todos os resultados, independentemente de comprovado, especificamente em relação a cada um, a ação dolosa que o maculasse; neste contexto, por exemplo, não podem ser incluídos os resultados derivados das receitas já declaradas pelas duas empresas, bem como aqueles extraídos dos livros contábeis e fiscais, em relação aos quais, nem por hipótese, cabe a qualificação da multa (arguições no item 3.4 da Impugnação).

Diz ainda a impugnante (fls. 1536):

E não se diga que esse equívoco do Fisco não produz efeitos, sob o argumento de que os tributos recolhidos sobre tal base, pelo Simples, foram compensados com os valores apurados nos Autos de Infração. Esse raciocínio, embora verdadeiro em tese, matematicamente é incorreto, pois a carga tributária imposta nos Autos de Infração é bem superior à paga originariamente segundo a sistemática do Simples. Ademais, segundo o disposto no art. 112 do CTN, as compensações devem ser deduzidas, em primeiro lugar, dos débitos tributários marcados com multa qualificada, para depois, em havendo sobras, reduzirem os débitos com multa de ofício normal.

j) Por fim, mesmo reconhecendo que o critério usual nos julgamentos administrativos é o de atribuir aos lançamentos reflexivos o decidido no processo matriz, a Impugnante reivindica que as arguições desta defesa, embora orientadas para o Auto de Infração de IRPJ (matriz), sejam estendidas, no que couber, As contribuições de CSLL, PIS e COFINS constituídas neste processo (arguições no item 3.5 da Impugnação).

3. Defesa de Black Forest contra a Sujeição Solidária Passiva

A empresa Black Forest (Lucio A. Neumann e Cia. Ltda.) apresentou defesa contra a sua nomeação como sujeito passivo solidário (fls. 1557/1572).

Inicialmente a defesa repisa argumentos de defesa apresentados pela Forest Decorações, em especial sobre a *ilegal desconsideração da personalidade jurídica da Black Forest e a ilegal soma, para fins de autuação, das receitas/resultados de duas empresas independentes*. Também repete os argumentos de defesa no tocante à inexistência nos autos de indicação de que a Black Forest tenha sido excluída do Simples. Depois traz alegações acerca da *ilegitimidade passiva e da ilegal sujeição solidária passiva da Black Forest*, que passamos a resumir.

A Black Forest não poderia ser incluída no pólo passivo porque não possuiria qualquer relação com os pretensos débitos atribuídos pelo fisco. Não haveria amparo legal para responsabilizar a impugnante; não haveria interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal. Caso houvesse qualquer infração ao contrato social, somente as pessoas elencadas nos arts. 134 e 135 do CTN é que poderiam ser responsabilizados. Menciona jurisprudência administrativa dando conta que não pode haver responsabilização solidária de uma pessoa jurídica por débitos de outra pessoa jurídica. Haveria nulidade processual por erro na identificação do sujeito passivo.

A parcela exonerada não mereceu remanescer porque, no entender do colegiado, tendo o contribuinte optado por apurar o lucro de 2006 e 2007 com base no lucro presumido, e havendo previsão expressa para esta opção no §2º do art. 32 da Lei Complementar nº 123/2006, a fiscalização não poderia tê-lo reenquadrado no critério de apuração do lucro real, mas tão somente no lucro arbitrado. No entender do colegiado, o art. 26 da Lei nº 9.430/96, que determina que a opção pela tributação com base no lucro presumido seja aplicada em relação a todo o período de atividade da empresa em cada ano-calendário. Assim, ficaram afastados os lançamentos sob o critério do lucro real, relativos aos anos-calendário de 2006 e 2007 (este último, apenas os lançamentos relativos aos 1º e 2º trimestres).

Forest Decorações, na peça recursal submetida à apreciação deste colegiado, alegou, em síntese, que:

a) a desconconsideração da personalidade jurídica da Black Forest é ilegal, pois as provas são insuficientes para presumir o “Empreendimento Forest” (fl. 114), não há competência para o agente fiscal efetuar a desconconsideração (a competência é judicial – art. 50, Código Civil), e as exigências são feitas ao desamparo da lei, não havendo fundamentação legal para autorizar a tributação unificada das duas empresas;

b) a falta de rateio das despesas não autoriza a conclusão quanto à unificação, nem mesmo a confusão dos estoques, pois o fisco considerou bom o Livro Registro de Inventário. O dito *promiscuo uso de empregados* decorre da necessidade de os empregados auferirem comissões com compartilhamento de comissão com o vendedor da outra loja;

c) não há interesse comum que justifique a solidariedade (art. 124, CTN);

d) a não exclusão da Black Forest do Simples é ilegal, pois não foi editado Ato Declaratório de Exclusão;

e) há decadência dos fatos anteriores a 20/12/2005, pois o lançamento foi notificado em 20/12/2010;

f) parte da base de cálculo tributada já foi tributada na sistemática do simples. Assim, não pode incidir multa qualificada sobre ela;

g) o excesso de receitas observado no ano-calendário de 2004 não poderia estribar exclusão do Simples, decretada em dezembro de 2010, porque já ultrapassado o prazo de cinco anos entre a data dos fatos e a data da exclusão;

h) o segundo argumento (prática reiterada de infração à legislação tributária) somente poderia alicerçar a exclusão após trânsito em julgado;

i) o Fisco não pode acatar a escolha da fiscalizada (2º semestre de 2007 e 2008) se ela não cumpriu com as obrigações acessórias pertinentes, especialmente a escrituração elaborada nos termos da legislação fiscal e comercial (art. 527, RIR). Assim, de acordo com o Relatório Fiscal (fl. 174-184) somente o lucro arbitrado seria possível. Isto porque não foram as empresas tributadas separadamente, mas o *Empreendimento* (fl. 1592);

j) o enquadramento correto do arbitramento do ano-calendário de 2005 é o art. 530, III e não o art. 530, I, ambos do RIR. Assim, o lançamento é nulo por erro na disposição legal infringida;

l) se a contabilidade em 2008 e 2009 era imprestável para o lucro real (fl. 182), também o era para o lucro presumido, e se não havia livro caixa, impunha-se o arbitramento. Também, segundo o Fisco, o livro de inventário não era confiável, tendo em vista que (fl. 174) no entender da fiscalização, para fazer frente às vendas não contabilizadas, o sujeito passivo omitia, também, compras e pagamentos, para evitar saldo credor de caixa;

m) o *Empreendimento Forest* não possui contabilidade. Então, somente poderia ser tributado pelo lucro arbitrado;

n) as provas colhidas em procedimento de busca e apreensão apresentam dúvidas e não servem para alicerçar o lançamento. As receitas apuradas e declaradas pela Forest Decorações e pela Black Forest foram desconsideradas, adotando-se valores colhidos em anotações e em meios magnéticos arrecadados no cumprimento do MBA. Os valores foram obtidos de computador de pessoa que não trabalha na empresa, há valores que correspondem a previsões e metas. Assim, não merecem crédito. Relatórios de computadores são hipóteses de presunções *hominis*. Os dados colhidos são de números “redondos”;

o) por não ter sido provada a simulação de existência de duas empresas, para lograr o resultado de uma só e por ter sido comprovada a emissão de meia-nota de somente uma parte da base de cálculo não pode prosperar a aplicação da multa qualificada sobre todo o crédito tributário;

p) também não cabe aplicação de multa qualificada sobre a parcela que foi contabilizada e oferecida à tributação, embora tenha havido compensação com os valores apurados nos autos de infração (planilha de fls.210);

q) não há definição da autoria dos ilícitos (Forest ou Black Forest).

Por sua vez, Lucio A Neumann e Cia Ltda (Black Forest), na peça recursal submetida à apreciação deste colegiado, repisou e endossou argumentos levantados na defesa de Forest Decorações, em especial:

a) a ilegalidade da desconsideração da personalidade jurídica da Lucio A Neumann e Cia Ltda (Black Forest);

b) a ilegalidade da soma, para fins de autuação, das receitas/resultados de duas empresas independentes;

c) a ilegalidade da sujeição passiva solidária da Black Forest, pois não há interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

d) a ilegalidade da não exclusão da Black Forest do Simples, por ausência de Ato Declaratório de Exclusão.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Eduardo de Andrade, Relator.

O recurso de ofício satisfaz os requisitos de admissibilidade, por ser o montante do crédito exonerado superior a R\$ 1.000.000,00, nos termos do artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997, e do art. 1º da Portaria MF nº 3, de 03 de janeiro de 2008, e portanto, dele conheço.

A parcela exonerada pelo colegiado *a quo* é devida ao fato de que tendo o contribuinte optado por apurar o lucro de 2006 e 2007 com base no lucro presumido, e havendo previsão expressa para esta opção no §2º do art. 32 da Lei Complementar nº 123/2006, a fiscalização não poderia tê-lo reenquadrado no critério de apuração do lucro real, mas tão somente no lucro arbitrado.

No entender do colegiado, o art. 26 da Lei nº 9.430/96 determina que a opção pela tributação com base no lucro presumido seja aplicada em relação a todo o período de atividade da empresa em cada ano-calendário. Assim, ficaram afastados os lançamentos sob o critério do lucro real, relativos aos anos-calendário de 2006 e 2007 (este último, apenas os lançamentos relativos aos 1º e 2º trimestres).

Desta decisão tomada pelo colegiado *a quo* devo divergir.

Ocorre que a menção explícita à possibilidade de adoção do regime do lucro presumido somente foi positivada pela Lei Complementar nº 123/2006, que veio a reger o Simples Nacional. O período em tela é o ano-calendário de 2006 e o primeiro semestre de 2007, em que a lei de regência do Simples Nacional (Lei nº 9.317/96) prescrevia tão somente que a pessoa excluída do Simples ficaria sujeita às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas, *verbis*:

Art. 16. A pessoa jurídica excluída do SIMPLES sujeitar-se-á, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Neste sentido, a norma geral de tributação aplicável às demais pessoas jurídicas neste ponto era (e ainda o é) a Lei nº 9430/96 que prescreve ser o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário aquele que define as opções pelo lucro real anual (art. 3º, parágrafo único) ou o lucro presumido (art. 26, §1º). Na ausência deste pagamento, o regime geral aplicável é o do lucro real trimestral, *verbis*:

Art. 3º A adoção da forma de pagamento do imposto prevista no art. 1º, pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime do lucro real,

ou a opção pela forma do art. 2º será irretratável para todo o ano-calendário.

Parágrafo único. A opção pela forma estabelecida no art. 2º será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade.

...

Art. 26. A opção pela tributação com base no lucro presumido será aplicada em relação a todo o período de atividade da empresa em cada ano-calendário.

§ 1º A opção de que trata este artigo será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário.

Assim, a exclusão do Simples, em situação que já envolvesse recolhimentos efetuados sob esta sistemática, era inibidora da adoção dos regimes do lucro real anual ou presumido, acaso já efetuados recolhimentos no regime simplificado, tal qual se dá no caso vertente.

Desta forma, restava tão somente aos contribuintes a adoção do lucro real trimestral ou a sujeição ao arbitramento.

No caso vertente, a intimação fiscal (fls. 385) dizia:

Por conseguinte, em conformidade com o parágrafo 2º do Art. 32 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, o sujeito passivo supra mencionado poderá optar pelo recolhimento do IRPJ e da CSLL na forma estabelecida pelo Lucro Presumido, Lucro Real Trimestral ou Lucro Anual.

Ressalve-se que a opção pelo Lucro Real, seja Trimestral ou Anual, depende de manutenção da escrituração contábil sem vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determiná-lo.

Assim, tendo o fiscal mencionado o art. 32 da LC 123/2006, constata-se que não houve confusão ou erro no documento fiscal, sendo que a intimação dizia respeito expressamente ao período regido pelo Simples Nacional, e, portanto, ao período posterior a 01/07/2007.

Desta forma, o período de 01/01/2006 a 01/07/2007 poderia sim ter sido apurado mediante o critério do lucro real, havendo, como havia condições para tal.

Relativamente à mudança de critério de apuração no ano de 2007 (lucro real trimestral no 1º e 2º trimestres e lucro presumido nos 3º e 4º semestres) esta não restaria ao desamparo legal, em confronto com o art. 26 da Lei nº 9.430/96, porquanto o §2º do art. 32 da Lei Complementar nº 123/2006 é *lex posterior* (de 2006) e também *lex specialis* (regendo situação específica de exclusão do Simples Nacional), derogando, portanto, o art. 26 da Lei nº 9.430/96 neste ponto.

Assim, voto para dar provimento ao recurso de ofício e restabelecer a exigência exonerada.

Os recursos voluntários são tempestivos, e portanto, deles também conheço.

(a) Das provas carreadas pela fiscalização para admitir um único sujeito passivo e validar as informações obtidas em Mandado de Busca e Apreensão

A fiscalização elenca vários elementos para concluir a unidade de sujeição passiva, dentre eles:

a) apresentação na internet – tanto a Forest (<http://forestdecoracoes.com.br>) como a Black Forest (<http://bforest.com.br>) apresentam-se na internet como empresa da família Neumann, dedicadas à decoração e comercialização de relógios alemães (fl. 124/125);

b) quadro societário – ambas as empresas têm como sócios exatamente as mesmas pessoas físicas, Lúcio Afonso Neumann (pai) e Marcelo Secco Neumann (filho), cfr. fls. 126, sendo que a administração de ambas está a cargo de Marcelo Secco Neumann. Percebe-se, ainda, que os limites de participação foram estabelecidos com observância do limite de participação societária para possibilitar enquadramento no Simples Federal (5% e 95%);

c) mesmo CNAE (comércio varejista de suvenires, bijuterias e artesanatos) sendo que a atividade principal de ambas é o comércio de produtos de decoração, relógios, entre outros, e em ambos os casos é igualmente dissociada do que reza seu CNAE;

d) mesmo escritório contábil (VOLDEMATOR SERVIÇOS E ASSESSORIA CONTÁBIL LTDA, CNPJ 90.615.014/0001-02);

e) localização muito próxima; situam-se praticamente um em frente ao outro;

f) administração comum, feita no mezanino da Forest Decorações, onde se concentrava TODA a documentação das empresas;

g) ambas utilizam o mesmo programa para controle de vendas e estoques, denominado Oryon, que permitia o controle *online* de todas as vendas efetuadas por quaisquer dos estabelecimentos do Empreendimento Forest (fl.130);

h) anúncio de mercadorias idênticas, inclusive com mesmo código de referência, nos sítios da internet;

i) existência de várias mensagens de *email* apreendidas na execução do MBA (Mandado de Busca e Apreensão) que demonstram a confusão empresarial entre Forest e Black Forest (citados pela fiscalização no Termo de Verificação Fiscal, fl. 131);

j) existência de vendas iniciadas por uma empresa e finalizadas por outra, em que verificou-se que os orçamentos e pedidos foram tomados pela Forest, mas o documento fiscal foi emitido pela Black Forest (fl.132);

l) a publicidade era compartilhada, e foram identificados *emails* com conteúdo publicitário, enviados pelo computador localizado na recepção da Forest, que anunciavam as duas lojas simultaneamente;

m) orientação do escritório contábil para que certas obviedades fossem observadas, as quais jamais seriam fornecidas, caso os empreendimentos fossem distintos. Assim, v.g., há *email* enviado por Marlene (provavelmente funcionária do escritório contábil) em que o sujeito passivo foi orientado a *“nas compras, Lucio e Forest, cada estabelecimento deve ter nota de compra separada dos produtos, pois são estabelecimentos distintos, se for mandada mercadoria de um estabelecimento para outro, deve ser enviada NF de venda”* (fl. 1352), conforme TVF, fls.133;

n) presença de vários documentos que indicam controle comum, arrecadados no cumprimento do MBA, como agenda de trabalho de Emília B Cardoso, de 2009, em que foram identificadas operações e controles referentes a Black Forest, enquanto que a referida funcionária é empregada da Forest Decorações (não registrada na data em que foi cumprido o MBA – fl.134). Também foi apreendido na Forest Decorações um caderno intitulado “livro dos acontecimentos da loja” que também continha vários registros concernentes à Black Forest (fl. 134);

o) documentos digitais encontrados na Forest Decorações continham o logotipo da Black Forest; a funcionária Viviane Fraga, empregada da Forest Decorações enviava *emails* como se fosse da Black Forest; noutro arquivo, denominado “Valores a serem descontados dos funcionários presentes. doc” há uma relação de funcionários da Forest Decorações que inclui Odete Foss Lechner, registrada na Black Forest; na pasta da funcionária Emília consta o arquivo “Planilha de atividades”, que indica que no dia 5 de cada mês uma das atividades do setor financeiro da Forest era realizar o “Fechamento de contas em geral – FOREST, BLACK FOREST e PESSOAL”;

p) documentos físicos encontrados na Black Forest indicam confusão patrimonial. Em uma das agendas apreendidas na Black Forest contém uma anotação de 24/10/09 informando que o Sr. Luís Augusto, que comprara um aparelho de telefone da Forest Decorações, viera trocar o mesmo, levando um aparelho da Black Forest. As vendas de uma loja eram por vezes feitas com formulários da outra (fl. 136). Um bloco, embora estampado com o logotipo da Black Forest, tinha uma anotação informando o email comercial2@forestdecoracoes.com.br que pertence à Forest Decorações;

q) vários outros documentos, tanto em meio físico como digital foram arrecadados, demonstrando a confusão, para demonstrar e quantificar a omissão de receitas. No livro físico intitulado “08 – 01 (um) livro Caixa 2008” pelo Termo de Apreensão do MBA havia as anotações à forma de livro caixa, que discriminava o total de vendas por dia no período de 01/01/2008 a 07/02/2008. No entanto, ao invés das receitas, eram informados códigos formados por seis dígitos, que posteriormente foram identificados como sendo gerados pela inversão dos números relativos às vendas do dia com duas casas decimais, excluindo-se a vírgula. Como exemplo, o código para R\$ 234,56 seria 65432; para R\$ 2.100,98 seria 890012. Nele havia, também, uma folha avulsa que informava as receitas, despesas e custos incorridos tanto na Forest quanto na Black até o mês de agosto de 2009.

A fiscalização aduziu que comparou os dados dos documentos arrecadados (o livro anterior estava entre eles) e verificou que as notas e os cupons fiscais emitidos (obtidos diretamente ou mediante procedimento de circularização) pelas duas lojas convergiam com os dados ali lançados (fl. 139).

A convergência dos dados foi exposta pela fiscalização na tabela de fls.143 (Livro caixa com Planilha d), donde se constata que em 24 meses (janeiro/2008 a dezembro/2009) a aproximação dos dados comparados é muito grande. A convergência também foi demonstrada ao se cuidar das adições dos valores em código (fl. 145). Além disso, a fiscalização ainda circularizou os clientes indicados nos bancos de dados que confirmaram as vendas (feitas sem a emissão de cupons fiscais). Tratam-se, pois, de provas diretas do ilícito e não de presunções (muito menos de presunções *hominis*), especialmente na medida em que os dados colhidos passam a convergir com outros, garantindo sua certeza.

A reunião de tantos elementos de convicção migrando em mesmo sentido impossibilita descrer que de fato tratava-se de apenas e tão somente um negócio, gerido de forma comum, pelas mesmas pessoas. Na verdade, a divisão em duas pessoas jurídicas visava tão somente ao fim de possibilitar tributação mais favorável, facultando a permanência das duas pessoas jurídicas, Forest Decorações e Black Forest, no regime simplificado.

A criação das pessoas jurídicas e a divisão do faturamento comum entre elas era portanto desejada pelas partes envolvidas, em prejuízo tão somente da Fazenda Nacional, situação que caracteriza a *fraude*, pela qual duas ou mais pessoas associam-se para praticar um ato jurídico em detrimento de terceiro.

A prática de fraude brutal também se verificou, com a emissão de meias-notas.

Por fim, o desejo de escamotear o propósito ilícito deixou-se transparecer em algumas passagens, como no *email* da funcionária do escritório de contabilidade, avisando para emitir notas de um estabelecimento para o outro, ou na adoção do Livro Caixa que continha códigos de vendas diárias de mercadorias de modo a encobrir os dados ali inseridos.

Vejo, assim, como perfeitamente demonstrado que as pessoas envolvidas nos quadros sociais de Forest Decorações e Black Forest de fato deram seguimento a um único negócio, fraudulentamente dividido em duas pessoas jurídicas, com o propósito único de lograr menor tributação, escondendo (sonegando) do Fisco a real condição de lucratividade do negócio empreendido.

b) O afastamento do negócio jurídico praticado

A prática deste tipo de fraude contra a Fazenda, associada a este tipo de resultado autoriza o Fisco a afastar os efeitos do negócio jurídico praticado, tributando a situação como se houvesse um único beneficiário, como de fato há.

Não se cuida, assim, de desconsideração do negócio jurídico nos termos da Lei Civil, que depende de autorização judicial, e tem como efeitos a decretação de nulidade do ato jurídico praticado. No âmbito tributário é dado à autoridade administrativa tão somente afastar os efeitos do ato praticado, que continua válido e produzindo seus efeitos civis, mas remanesce afastado para efeitos tributários.

Tal dicção é dada pelo art. 118 do CTN. O art. 118, ao falar em “a definição legal do fato gerador é interpretada” está, por uma forma sucinta, fazendo menção ao ato do aplicador em fazer a subsunção do fato à norma obrigacional. A definição do *fato gerador* que interpreta é aquela constante da lei. E a interpretação é o ato do aplicador, face ao fato concreto

Assim, esta subsunção do aplicador, consoante a redação do art. 118, poderá ser feita com abstração da validade dos atos efetivamente praticados, o que faz com que: a) o ato nulo possa ser apreciado como válido para que sobre ele se faça a subsunção da norma ao fato, e esta é a faceta mais comumente conhecida deste dispositivo; b) o ato válido, aparentemente, porque não decretada sua nulidade ou ineficácia pelo Poder Judiciário, possa ser reconhecido como nulo ou ineficaz, *para o estrito efeito de realizar a subsunção do fato à norma.*

Ora, se praticado *in fraudis legis*, o ato é nulo (art. 166, VI, CC), portanto. É este reconhecimento que a autoridade administrativa não precisa aguardar de uma decisão judicial, para o efeito de efetuar a subsunção do fato à hipótese de incidência legal, assim considerando-o, porque pode abstrair de sua validade jurídica para efetuar-la, feita a subsunção com a repugnação do ato em fraude à lei.

Tal *consideração de nulidade*, todavia, embora seja uma expressão forte, equivale tão somente à *abstração da validade* para efetuar a subsunção do fato à norma geral. Como afirmou Heleno Tôrres¹, a previsão de ineficácia do negócio jurídico tanto pode advir de normas de direito privado, quanto de direito tributário; a única diferença é que, neste último caso, suas conseqüências afetam apenas a relação tributária, sem qualquer implicação com a relação de direito privado; e no caso das normas de direito privado, suas implicações afetam tanto a relação de direito privado quanto aquela de direito tributário.

No caso da legislação federal, a redação dos art. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 analisados conjuntamente com o art. 44 da Lei nº 9.430/96 impõe reconhecer-se falta de pagamento ou de declaração constitutiva do débito. Pressupõe-se, assim, o descumprimento da obrigação tributária principal, justamente este que vem a ser objeto da penalidade.

Negar-se isso equivale a defender uma situação por demais esdrúxula, que consistiria no poder conferido à autoridade fazendária para abstrair da validade do ato em

São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 378.2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 22/05/2014 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 22/05/2014 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 03/09/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR
Impresso em 04/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

fraude à lei ou simulado, lançar a multa qualificada sobre o crédito que restou não adimplido, mas, no entanto, abster-se de lançar o crédito tributário, por ausência de autorização legal para tanto (norma que permita a desconsideração do negócio *in fraud legis*).

Além desta situação incompatível com a sistematicidade do ordenamento, haveria um total e insuperável conflito com o conceito de sanção, porquanto ela deriva de um ato ilícito. A sanção do art. 72 pressupõe falta de pagamento e fraude. Mas entender-se que poderia a autoridade considerar falta de pagamento para o fim de aplicar a multa qualificada, sem todavia, poder lançar o crédito decorrente da falta de pagamento é absurdo.

Pela teoria administrativa dos poderes implícitos, se a autoridade possui o dever de realizar algo, também possui as competências para tanto. Assim, se a autoridade *pode* (e, considerando que seu atuar, no direito tributário é vinculado), então, *deve* abstrair da validade do ato jurídico praticado para fazer a subsunção legal, se verificá-lo simulado ou em fraude à lei, impedir que ela possa afastar o ato simulado ou que possa efetuar o lançamento desconsiderando os efeitos do contorno à lei imperativa, significa negar sua competência.

Tal teoria também restaria violada em tal caso, porquanto ter-se-ia que admitir que a autoridade fazendária possui o poder de identificar o ilícito, tem o dever de lançar o ilícito e sancioná-lo, mas numa determinada hipótese resta alijada deste poder.

Por fim, por uma condição verdadeiramente existencial, o sistema jurídico deve ostentar coerência, e em muitas vezes ela advém da interpretação sistemática, visando a articular os dispositivos cogentes de forma que venha a ter sentido e eficácia. Este é, ao nosso ver, o que pretendeu afirmar Tulio Rosembuj² ao dizer que *al desvelar el fraude de ley el efecto consiste en la plena sujeción del hecho a la ley defraudada*.

Acreditamos, então, que pelo menos no que tange à legislação federal, nenhuma norma anti-elisiva necessite ser criada para que a autoridade fazendária possa afastar o ato em fraude à lei ou simulado, e tributar o negócio jurídico direto ou o ato dissimulado.

c) A tributação conjunta dos resultados

Verifica-se que a materialidade dos fatos geradores experimentados pela Forest e pela Black Forest foi adicionada mês-a-mês, tendo sido descontados os tributos recolhidos por ambas, consoante apregou a fiscalização no auto de infração e no Relatório de Fiscalização.

A fiscalização afirma que segregou os pagamentos por tributo (IRPJ, CSLL, etc) e promoveu o abatimento. De se ver que o procedimento seguiu acertado, não cabendo alegações quanto a possível aplicação de multa qualificada tão somente sobre a parcela não recolhida, porquanto tudo o que foi lançado não foi recolhido. Se o que foi recolhido o foi à alíquota inferior, na tributação em separado, isto se deu porque considerados individualmente os faturamentos, de acordo com a sistemática do Simples, estariam sujeitos a alíquotas menores. Todavia, tal situação somente foi permitida pela prática fraudulenta.

Ao serem os fatos geradores corretamente tributados, com a reunião das rubricas e com a alteração do regime de apuração (do Simples para Lucro Arbitrado ou

² ROSEMBUJ, Túlio. **El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario**. 2ª ed. Prólogo de Franco Gallo. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 1999, p.80.

Presumido) evidentemente que haverá aumento de alíquotas. Se, todavia, for abatido o imposto pago, não há irregularidades.

d) a Solidariedade (art. 124, CTN)

Afigura-se correta a meu ver a constatação de interesse comum, hábil para promover a extensão da responsabilidade pelo crédito também à Black Forest (Lucio A Neumann e Cia Ltda).

Isto porque, ao agirem em conluio, Forest Decorações e Black Forest lograram ambas reduzir sua carga tributária, o que *a fortiori* também resultou na menor carga tributária do *Empreendimento Forest*, pela soma de parcelas inferiores.

Assim, o interesse foi comum, e caracterizado pelo fim de associar-se e praticar atos que implicaram em divisão de faturamento, com vistas a pagar menos tributo. Não se trata, pois, daquele interesse envolto na bilateralidade comprador-vendedor, sempre lembrado na crítica de Paulo de Barros Carvalho³, para quem *tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancie pela presença de pessoas, em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre os sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação*.

Assim, assemelha-se, v.g., ao caso do IPTU, em que havendo duas ou mais pessoas proprietárias do mesmo imóvel possuem interesse comum, porquanto ambas, Forest Decorações e Black Forest encontram-se ambas no mesmo pólo e não em posições antagônicas.

Desta forma, mantenho o vínculo de solidariedade, com fulcro no art. 124 do CTN.

e) A não exclusão do Simples de Black Forest

Argúi a recorrente que a não exclusão da Black Forest do Simples é ilegal, pois não foi editado Ato Declaratório de Exclusão.

Todavia, tal omissão está em consonância com os demais procedimentos adotados pela fiscalização, que considerou toda a receita pertencente a uma só pessoa jurídica, e, assim, rechaçou os efeitos dos fatos geradores da outra pessoa jurídica, porquanto já haviam sido considerados na apuração da primeira pessoa jurídica.

Desta forma, se toda a receita bruta de Black Forest foi juntada ao acervo de Forest Decorações nada ali restou para ser tributado, e, portanto, descabe qualquer alusão à exclusão do Simples por extravasamento do limite da receita bruta. Assim, como não houve a exclusão do Simples de Black Forest também não poderia haver ato declaratório de exclusão.

f) Alegação de que o excesso de receitas observado no ano-calendário de 2004 não poderia estribar exclusão do Simples, decretada em dezembro de 2010

³ BARROS CARVALHO, Paulo. Curso de Direito Tributário. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p.311.

Alegou a recorrente que o excesso de receitas observado no ano-calendário de 2004 não poderia estribar exclusão do Simples, decretada em dezembro de 2010 porque já ultrapassado o prazo de cinco anos entre a data dos fatos e a data da exclusão.

Vale lembrar, todavia, que a exclusão do Simples não se deu meramente por extravasamento do limite de receita bruta, mas também pela prática reiterada de infração à legislação tributária. Além disso, não se vê dos autos que tenha a fiscalização tomado por base os fatos geradores do ano-calendário de 2004, como haveria de se ver quando a exclusão é feita por extravasamento dos limites de receita, em que a fiscalização usualmente efetua a tributação do ano-calendário em que se verifica o extravasamento de acordo com a sistemática do Simples, e posteriormente, faz o lançamento dos fatos geradores omitidos no ano-calendário seguinte já no regime comum de tributação, quando então produz efeitos a exclusão.

Assim, tomados em conta os fatos geradores de 2005, como se vê dos autos, não seria possível a tributação dos fatos geradores deste mesmo ano-calendário por arbitramento, vez que a exclusão feita apenas por extravasamento dos limites de receita somente se opera, nos termos do art. 14, V, da revogada Lei nº 9.317/96 (vigente para os fatos deste processo) no ano-calendário subsequente ao do extravasamento. Vê-se, até pelo momento em que a exclusão surtiu efeitos que o fato determinante foi a prática reiterada de infração à legislação tributária, sendo o extravasamento dos limites mero reforço argumentativo.

Assim, a alegação merece reparo, pois não é o exame de fatos geradores já sob o manto da decadência que repercute na exclusão do Simples Federal, mas a constatação de prática reiterada de infração à legislação tributária, verificada a partir de 01/01/2005, que tem comando distinto na legislação.

Desta forma, como os efeitos da exclusão decorrente de prática reiterada de infração à legislação tributária operam a partir, inclusive, do mês de início da ocorrência da prática infracional (art. 14, V, Lei nº 9.317/96) e tal data foi estipulada no ADE de exclusão como 01/01/2005 (fl.204), vê-se que a tributação já efetuada por arbitramento no primeiro trimestre de 2005 (fl.5) está em consonância com tal situação, corroborando a conclusão acima.

Convém ressaltar, ainda, que a exclusão do Simples não possui efeito suspensivo, valendo assim que publicada. Deste modo, não há necessidade de se aguardar o julgamento em definitivo na esfera administrativa para que o ato produza efeitos.

g) O arbitramento é ato privativo da autoridade administrativa

Alega a recorrente que o Fisco não pode acatar a escolha da fiscalizada (2º semestre de 2007 e 2008) se ela não cumpriu com as obrigações acessórias pertinentes, especialmente a escrituração elaborada nos termos da legislação fiscal e comercial (art. 527, RIR). Assim, de acordo com o Relatório Fiscal (fl. 174-184) somente o lucro arbitrado seria possível. Isto porque não foram as empresas tributadas separadamente, mas o *Empreendimento* (fl. 1592).

Ora, tal alegação em primeiro lugar soa mal, pois a ninguém é dado beneficiar-se de sua própria torpeza. Primeiro se elege um regime, e depois se alega que o regime eleito não poderia ter sido considerado, porque se *descumpriu* os deveres que o regime eleito prescrevia.

Todavia, há outras razões que me fazem concluir pelo acerto do trabalho fiscal e a principal delas é o fato de que o arbitramento é medida extrema, somente podendo ser utilizado caso a fiscalização não possua condições de efetuar o lançamento por outra forma.

Relativamente à questão da conduta da autoridade fiscal, é cediço que a atividade da autoridade fiscal, nos termos do art. 142 do CTN, é vinculada à lei, não restando qualquer margem de discricionariedade ao auditor-fiscal.

Todavia, há que se ponderar sobre o tempero desta regra, já há muito observado pela doutrina, vez que a Lei em várias oportunidades abre mais de uma via à autoridade, como foi bem observado por Paulo de Barros Carvalho⁴, ao comentar o conceito de ato vinculado. Vejamos.

Todavia, não concordo com a tendência ao absoluto que inspira essa definição. Parto de outras premissas, que não concedem garantias de unissignificação, a não ser para os termos das linguagens formalizadas (Lógica, Matemática, etc), entendendo que todos os vocábulos das linguagens de objetos não ideais são vagos e, ao menos potencialmente, ambíguos. Para mais, não creio possa existir comportamento da Administração Pública destituído de apreciação subjetiva. Tomo a liberdade, por conseguinte, de relaxar um pouco os termos dessa construção doutrinária, para poder mobilizá-la adequadamente, no terreno dos tributos.

De se ver que a regras estabelecidas pelo *caput* e parágrafo único do art.14 da Lei nº 8.218/91 como pelo inciso I do 47 da Lei nº 8.981/95 tutelam o interesse da Fazenda Nacional, protegendo-a tanto do seu agente quanto do contribuinte faltoso (por vincular ambos a procedimento que fornece saída para a negativa de colaboração do contribuinte com o procedimento fiscal).

E nisto reside a principal diferença desta regra de imposição de procedimento vinculado veiculada pelo art. 142 do CTN que visa a tutelar tanto a Fazenda Nacional quanto o contribuinte, assegurando que a imposição tributária se pautará por critérios unicamente objetivos, garantindo segurança jurídica a ambos.

Quanto à questão sobre a obrigatoriedade ou não do arbitramento, e se os comandos estipulados pelo *caput* e parágrafo único do art.14 da Lei nº 8.218/91 como pelo inciso I do 47 da Lei nº 8.981/95 hão de ser vistos como faculdade da Administração ou como direito do contribuinte, vejo, como de fato mencionei, que a norma visa a proteger o interesse da Fazenda Nacional.

Assim, olhando a questão sob o ângulo da realidade factual, vejo que o limite estipulado pela norma é intransponível para o contribuinte, que fica sujeito ao arbitramento se não ostentar os requisitos ali exigidos. Por outro lado, tendo o agente público condições de apurar insuficiência de crédito pontual, baseado em uma escrita fornecida, que confira certa fidelidade dos dados escriturados, o lançamento poderá ser efetuado com base no regime de apuração eleito pelo contribuinte, pois do contrário, ao invés de se tutelar a Fazenda Nacional estar-se-á penalizando-a duplamente.

No caso vertente, o auditor-fiscal considerou que possuía elementos bastantes para crer na fidelidade da receita bruta, único elemento indispensável porquanto o regime eleito era o do Lucro Presumido. Ora, de mais a mais, viu-se que do cumprimento do MBA houve

⁴Paulo de Barros Carvalho, in Curso de Direito Tributário, p.372, 13ªed, Saraiva, São Paulo.

arrecadação farta de elementos probatórios relativos aos fatos geradores relativos ao período de 2008 a 2009. Assim, no exercício de sua competência privativa, a autoridade administrativa aceitou os elementos presentes, dando por conhecida a receita bruta, e manteve o regime de tributação de eleição, no que andou bem.

Relativamente ao arbitramento do ano-calendário de 2005, verifica-se que a autoridade fiscal no Relatório de Fiscalização (que é parte do auto de infração) assevera que os livros diário e razão de 2005 não possuíam dados suficientes para determinar o resultado tributável através do regime do lucro real para todo o Empreendimento Forest. Assim, efetuou o arbitramento com base no art. 530, VI do RIR (fl. 192), o qual determina o arbitramento nas situações em que o contribuinte não mantém em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas o livro razão ou fichas de resumo e totalização dos lançamentos do Diário.

O enquadramento está de acordo com a descrição da infração e a recorrente pôde se defender de tal ato de forma ampla, não havendo qualquer cerceamento do direito de defesa.

h) Aplicação da multa qualificada

Afigura-se correta a aplicação da multa qualificada no caso vertente, em que mediante ardil as empresas Forest Decorações e Black Forest buscaram fraudar a lei que rege o Simples Federal e o Simples Nacional, dividindo a receita bruta em duas empresas, com vistas a não extravar o limite de receita bruta de nenhuma delas e lograr, além de permanecerem ambas no Simples, estarem indevidamente sujeitas a alíquotas menores em decorrência da receita bruta parcialmente tributada em cada uma delas.

As robustas provas que mostram o desejo de ocultar os controles comuns e a exposição como uma só empresa perante clientes, fornecedores e empregados alicerçam esta conclusão e demonstram o dolo no sentido de reduzir a dimensão dos fatos geradores e de pagar menos tributo. Verificou-se, ainda, a prática da fraude brutal, com emissão fraudulenta de documentos fiscais (meias-notas).

Os atos praticados resultaram em falta de pagamento, sendo então devida a multa exigida no percentual de 150%.

Pela manutenção da multa qualificada, e constatação da conduta dolosa no pagamento a menor de tributos fica também afastada a decadência relativa aos fatos anteriores a 20/12/2005, devendo ser aplicado o art. 173, I, do CTN.

Assim, voto para dar provimento ao recurso de ofício, restabelecendo o crédito relativo ao período de 01/01/2006 a 30/06/2007 e negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Eduardo de Andrade - Relator

CÓPIA