



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.722539/2018-12
ACÓRDÃO	1401-007.708 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GLASS HOUSE DO BRASIL IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não constatada preterição ao direito à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal do contribuinte e tendo sido lavrado por autoridade competente o hostilizado Auto de Infração, não se cogita de possibilidade capaz de nulificar o lançamento, conforme previsto no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

OMISSÃO DE RECEITAS. COMPROVAÇÃO.

O procedimento fiscal logrou êxito em comprovas que a contribuinte deixou de tributar receitas mediante a prática de falsidade e simulação nas suas operações.

PROVA. INDÍCIOS.

Indícios vários e concordantes são provas hábeis. Tais provas são especialmente importantes em contextos associativos nos quais os operadores efetivos das infrações se escudam em terceiros.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS

Comprovado nos autos como verdadeiros sócios da pessoa jurídica, pessoas físicas, acobertadas por terceiras pessoas ("laranjas") que apenas emprestavam o nome para que este realizasse operações em nome da pessoa jurídica, gerindo, na prática, seus negócios e suas contas correntes bancárias, fica caracterizada a hipótese prevista no art. 124, I, do Código Tributário Nacional, pelo interesse comum na situação que constituía o fato gerador da obrigação principal.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

São solidariamente responsáveis as pessoas físicas que participem efetivamente do processo decisório para engendrar operações com o objetivo de reduzir a carga tributária, demonstrando o interesse comum ao auferir, direta ou indiretamente, os benefícios delas decorrentes.

GRUPO ECONÔMICO. CARACTERIZAÇÃO. SOLIDARIEDADE COMPROVADA.

Da análise dos autos o interesse comum das solidárias está absoluta e expressamente comprovados na medida em que, não só existia de fato um grupo empresarial, mas sim uma unicidade empresarial.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. CONFUSÃO PATRIMONIAL.

Caracteriza a confusão patrimonial de esferas patrimoniais típica do interesse comum previsto no artigo 124, I, do CTN, com a consequente responsabilização solidária, beneficiar-se pela utilização da estrutura legal e dos resultados da empresa, apropriando-se do patrimônio por ela gerado ilegalmente. No caso dos autos resta demonstrado o interesse jurídico e econômico, bem como o nexo entre as partes.

MULTA QUALIFICADA SONEGAÇÃO DOLO CARACTERIZAÇÃO.

Cabível a imposição da multa de ofício QUALIFICADA quando os fatos verificados nos autos demonstrem a intenção do sujeito passivo de praticar a conduta descrita no art. 71 da Lei nº 4.502/64.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. SÚMULA CARF N. 2.

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.

PEDIDO DE PERÍCIA CONTÁBIL. PRESCINDIBILIDADE INDEFERIMENTO.

Indefere-se pedido de perícia que, apesar de que apresente seus motivos e contenha a formulação de quesitos e a indicação do perito, seja prescindível para a composição da lide.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão relativa ao auto de infração do IRPJ deve ser igualmente aplicada nº julgamento dos autos de infração reflexos da CSLL, PIS e COFINS uma vez que os lançamentos estão apoiados nos mesmos elementos de convicção, salvo em relação à matéria específica de cada tributo.

APLICAÇÃO DO ART. 114 § 12º, INC. I DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. DECLARAÇÃO DE CONCORDÂNCIA COM OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA. FACULDADE DO JULGADOR.

Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI N. 14.689/2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%.

Cabível a imposição da multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/1996, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra na hipótese tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, seja administrativa ou judicialmente, tendo como origem auto de infração ora lavrado com base na regra geral de qualificação, a nova regra mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689/2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN, in casu, reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as preliminares de nulidade do auto de infração e do procedimento que levou à responsabilização solidária para, no mérito, (i) negar provimento ao recurso voluntário da Contribuinte; (ii) reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%. Quanto aos responsáveis solidários, por maioria de votos, manter a responsabilidade solidária de Maria Elena Zanini Durante; vencida a Conselheira Andressa Paula Senna Lísias que afastava essa responsabilidade; por unanimidade de votos, manter a responsabilidade solidária dos demais apontados pela Fiscalização. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso em relação à multa isolada incidente sobre o pagamento a menor de estimativas; vencidos os conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Andressa Paula Senna Lisias e Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

Assinado Digitalmente

Daniel Ribeiro Silva – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente e Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lσίας e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin.

RELATÓRIO

Tratam-se de Recursos Voluntários interpostos em face do Acórdão n.º 110-012.422, proferido pela 1ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 10 (DRJ/POA), que julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada contra o Auto de Infração n.º 11065.722539/2018-12. O lançamento original visava constituir crédito tributário de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS para os anos-calendário de 2013 a 2015, no valor histórico de R\$ 95.652.582,79, complementado posteriormente por um lançamento de R\$ 9.092.660,13 para os anos de 2013 e 2014.

A autuação decorreu da constatação de omissão de receitas pela empresa GLASS HOUSE DO BRASIL IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. A fiscalização apontou a utilização de empresas interpostas (Vitral sul Ltda. e Global Glass Ltda.) para emissão de notas fiscais fraudulentas, acobertando parte das vendas e ocasionando a redução artificial dos resultados fiscais. A base de cálculo dos tributos foi reconstituída com base nos valores totais das operações, incluindo depósitos bancários de origem não identificada. Foi imputada responsabilidade solidária a diversas pessoas físicas e jurídicas que, segundo a fiscalização, compunham um grupo econômico de fato e foram os reais beneficiários do esquema.

Tendo tomado ciência acerca do lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 5.544/5.611), com base nas seguintes alegações:

- a) Alega que não houve fraude na constituição da empresa ou uso de "laranjas". Afirma que a sócia Eliana Lammel, embora sem capacidade financeira inicial, possuía a vontade de constituir a sociedade (affectio

societatis) e, por falta de experiência no ramo de vidros, convidou Valdecir Durante para administrar o negócio, o que seria uma prática comercial comum.

- b) Que não é sucessora da Vitral sul. Justifica que a contratação de cerca de 70 ex-funcionários da Vitral sul (de um total de aproximadamente 200) não foi uma transferência, mas sim o aproveitamento de mão de obra qualificada que havia sido demitida e estava disponível no mercado, e não de transferência de fundo de comércio.
- c) Que as operações com a Vitral sul e a Global Glass eram legítimas e não um esquema de desvio de receitas. A relação com a Vitral sul era uma parceria comercial onde esta realizava "adiantamentos para entrega futura" de produtos, e, posteriormente, devido à crise da Vitral sul, esta passou a utilizar a estrutura da Glass House para produzir, repassando parte do faturamento para cobrir custos e comissões, o que justificaria os recebimentos. Com a Global Glass, a relação era de fornecimento, e os valores recebidos eram pagamentos de dívidas por meio de endosso de duplicatas.
- d) Que o "prejuízo bruto" apurado não é indício de omissão de receita, mas uma característica da indústria de vidros. Alega que grandes fornecedores de matéria-prima concedem vultosos créditos e bônus (que podem superar 15% do valor da compra) como incentivo, permitindo que a indústria venda o produto final por um preço igual ou inferior ao custo de aquisição da matéria-prima constante na nota fiscal, sem que isso represente uma operação antieconômica.
- e) Por fim, impugna a cumulação da multa isolada com a multa de ofício, citando a Súmula CARF nº 105, e alega o caráter confiscatório da multa qualificada de 150%. Requer a realização de perícia contábil para comprovar a regularidade de suas operações, a pertinência de suas despesas e a incorreção dos cálculos da fiscalização.

Os responsáveis solidários também apresentaram suas impugnações com base nas seguintes alegações:

Alegações em Comum dos Responsáveis Solidários:

- a) Todos os responsáveis arguíram, em caráter preliminar, a nulidade do procedimento por cerceamento de defesa, pois não foram intimados durante a fase de fiscalização para prestar esclarecimentos, o que lhes teria permitido afastar os indícios que levaram à sua responsabilização. Também apontaram a nulidade do próprio Auto de Infração por vício formal, alegando que este não individualizou a conduta de cada um, tornando a acusação genérica e dificultando a defesa.

- b) Argumentaram que a fiscalização não logrou comprovar os requisitos legais para a sua responsabilização. Para o art. 135 do CTN, afirmam que não foi demonstrada a prática de atos com excesso de poder ou infração à lei com dolo. Para o art. 124, I, do CTN, sustentam que o "interesse comum" deve ser de natureza jurídica na prática do fato gerador, e não meramente econômico, o que não se aplicaria às suas relações comerciais (cliente-fornecedor, locador-locatário) com a autuada.

Alegações Específicas de Valdecir Durante:

- c) Ilegitimidade Passiva: Afirmou ser apenas o administrador contratado pela Glass House, e não seu sócio de fato ou real beneficiário. Defendeu que a Embravidro era um empreendimento próprio e autônomo, sem relação com o suposto esquema, e que sua relação com Maria Elena Zanin Durante era de ex-cônjuge (separados desde 2005), não havendo ingerência na empresa Partisul.

Alegações Específicas de Anderson Durante

- d) Ilegitimidade Passiva: Sustentou ser mero empregado da Glass House, subordinado a seu pai, Valdecir, sem qualquer poder de gestão autônoma. Alegou que as procurações que detinha eram utilizadas apenas sob ordens superiores. Justificou a aquisição de um imóvel com recursos da Glass House como uma forma de indenização por trabalhos prestados informalmente no passado, e a transferência do bem para sua filha como uma medida para proteger o patrimônio em meio a uma crise conjugal. Sua inclusão na Embravidro teria sido um favor ao pai para cumprir a exigência legal de pluralidade de sócios.

Alegações Específicas de Maria Elena Zanin Durante e Partisul Participações Ltda.

- e) Ilegitimidade Passiva: Defenderam que a relação com a Glass House era estritamente comercial, consistindo na locação e venda de máquinas e imóveis, com contratos e pagamentos regulares. Enfatizaram a separação judicial de Valdecir em 2005, anterior à constituição da Glass House, para afastar a relevância dos laços familiares. Afirmaram que a Partisul é uma empresa independente, com objeto social próprio e outros clientes.

Alegações Específicas de Alexandre José Baptista e Tattica Sul Consultoria Ltda.

- f) Ilegitimidade Passiva: Sustentaram que atuaram apenas como consultores externos de comércio exterior para a Glass House e Vitral sul. Justificaram a participação na operação de integralização de capital da Glass House como um auxílio técnico a pedido de Valdecir para destravar o cadastro RADAR, essencial para as importações, afirmando que os recursos financeiros não eram seus, mas da própria Vitral sul, repassados por intermédio de uma conta de sua esposa por mera conveniência operacional (uso de cheques).

Alegações Específicas da Embravidro Empresa Brasileira de Vidro Ltda.

- g) Ilegitimidade Passiva: Alegou não possuir qualquer relação com os fatos, pois foi constituída em 2016, após o período principal da autuação. Defendeu ser uma empresa autônoma, com sede, produção e funcionários próprios, e que sua criação foi uma iniciativa independente de Valdecir, sem o propósito de ocultar patrimônio da Glass House.

Tendo tomado conhecimento da existência do lançamento complementar, o contribuinte apresentou nova Impugnação (fls. 6.899/6.912), com base nas seguintes alegações:

- a) Nulidade do auto de infração complementar: Alegou que, uma vez consolidado e notificado, o lançamento não poderia ser alterado por conveniência da fiscalização, com base no princípio da imutabilidade do lançamento (art. 145 do CTN), pois o caso não se enquadrava nas exceções do art. 149 do CTN.
- b) Decadência parcial: Sustentou que o direito de lançar os créditos complementares relativos a 2013 e a parte de 2014 já havia decaído, pois o prazo de cinco anos (art. 173 ou 150, §4º, do CTN) deveria ser contado da ocorrência dos fatos geradores e não da data do lançamento original. Inexistência de fraude societária e sucessão: Defendeu a legitimidade de seu quadro societário, afirmando que Eliana Lammel era sócia de direito e contratou Valdecir Durante por sua experiência. A integralização do capital social teria sido feita com recursos de um empréstimo legítimo junto à Vitral sul.
- c) Negou a sucessão empresarial, argumentando que a contratação de ex-funcionários da Vitral sul se deu após a demissão destes, e não por transferência. A identidade de procuradores ou contadores foi classificada como irrelevante em cidades pequenas.
- d) Regularidade das operações comerciais: As transações com a Vitral sul foram justificadas como "venda para entrega futura" e as com a Global Glass como

pagamentos de dívidas via endosso de duplicatas. Apresentou a tese de que existia um "condomínio" operacional, no qual a Vitral sul utilizava a estrutura da Glass House para se reerguer, justificando o compartilhamento de recursos.

- e) Ilegalidade das multas: Questionou a cumulatividade da multa isolada por falta de estimativas com a multa de ofício, com base na Súmula 105/CARF, e o caráter confiscatório da multa qualificada de 150%, que deveria ser reduzida para 75% por ausência de dolo.
- f) Pedido de perícia: Requereu perícia para comprovar a regularidade das operações, a ausência de bitributação com valores pagos pela Vitral sul e Global Glass, e a correção dos cálculos da fiscalização.

Os responsáveis solidários também apresentaram suas impugnações (fls. 5.948/5.984, 5.899/5.930, 5.127/5.129, 5.131/5.148, 4.932/4.938 e 5.738/5.749), em que além de reiterar os termos da sua defesa pretérita, sustenta a nulidade do Auto de Infração Complementar, sob o fundamento de que o lançamento original já estava consolidado e não poderia mais ser alterado, exceto nas hipóteses legais dos artigos 145 e 149 do Código Tributário Nacional (CTN), as quais não foram demonstradas pela fiscalização, bem como alegam a) que a alteração posterior viola o princípio da segurança jurídica e que as planilhas usadas para o lançamento complementar já eram de conhecimento do fisco antes da conclusão do ato original.

Em 17 de janeiro de 2020, a 1ª Turma da DRJ de Porto Alegre proferiu o Acórdão n.º 10-67.747 (fls. 7.227/7.325). Nessa decisão, considerou intempestivas as impugnações de Partisul, Tattica Sul e Alexandre José Baptista e julgou parcialmente procedentes as demais, mantendo parte do crédito tributário e a responsabilidade solidária dos outros envolvidos. O pedido de perícia foi indeferido por ser considerado desnecessário.

Após a interposição de recursos voluntários, os autos foram remetidos à 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, que proferiu o Acórdão n.º 1401-006.826 (fls. 8.182/8.191). O colegiado, por unanimidade, declarou a nulidade da decisão da DRJ por cerceamento do direito de defesa. Ficou comprovado em sede recursal, por meio dos recibos de entrega de arquivos digitais (READs), que as impugnações de Partisul, Tattica Sul e Alexandre José Baptista foram protocoladas tempestivamente na unidade da Receita Federal, embora juntadas aos autos em data posterior. Assim, os autos retornaram à DRJ para novo julgamento, com a apreciação de todas as impugnações.

Posteriormente, a 1ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 10, proferiu o Acórdão n.º 110-012.422 (fls. 8.433/8.573) abaixo ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

PROVA. INDÍCIOS.

Indícios vários e concordantes são provas hábeis. Tais provas são especialmente importantes em contextos associativos nos quais os operadores efetivos das infrações se escudam em terceiros.

PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

O pedido de perícia somente é deferido quando necessário à formação de convicção por parte do julgador. A realização de perícia é desnecessária quando é possível a apresentação de prova documental sobre as questões controversas e, ainda, quando constatado que os elementos trazidos aos autos são suficientes para o deslinde da questão.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Inicialmente, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) rejeitou as preliminares de nulidade do procedimento, afirmando que a fase de fiscalização é inquisitória e que a defesa é exercida na fase processual, após a constituição do crédito. Sobre a nulidade do auto de infração, entendeu que este continha todos os elementos necessários, com a devida remissão ao relatório fiscal para a descrição detalhada dos fatos e fundamentos legais.

No mérito, a decisão considerou o robusto acervo de provas indiretas como elemento suficiente para formar a convicção do julgador, afirmando que "indícios vários e concordantes são provas hábeis", especialmente em esquemas fraudulentos onde os operadores se ocultam. Um ponto de grande relevância foi um acórdão anterior do CARF (nº 1401-002.827) que condenou a Vitral sul por fraude idêntica nos anos de 2011 e 2012, estabelecendo um modus operandi contínuo do grupo. Com base nisso, a DRJ manteve a maior parte do lançamento e a responsabilidade de todos os solidários, acolhendo em parte as impugnações apenas para excluir os créditos tributários atingidos pela decadência e aqueles cobrados em duplicidade no lançamento complementar.

A DRJ concluiu pela existência de fraude na composição societária da Glass House, apontando que Eliana Lammel era "laranja". As provas incluem sua falta de capacidade financeira, a origem dos recursos para integralização do capital (advindos de empresa ligada a Alexandre Baptista), seu profundo desconhecimento sobre os negócios da empresa (afirmou ter se surpreendido "com o tamanho da sede e o número de funcionários" em uma rara visita) e a outorga de amplos poderes de administração a terceiros.

A sucessão de fato da Vitral sul pela Glass House foi confirmada por um conjunto de indícios, como a migração de empregados, a identidade de procuradores e, principalmente, o

esvaziamento operacional e financeiro da Vitral sul em paralelo ao crescimento da Glass House. A decisão destacou provas contundentes, como o fato de a Vitral sul ter um gasto com energia elétrica comparável ao de uma residência, apesar de faturar milhões, e ter passado dez meses seguidos em 2014 sem declarar nenhum operário na linha de produção.

A Global Glass foi considerada uma "empresa de fachada" ("noteira"), com base em sua inexistência fática (CNPJ baixado de ofício), ausência de estrutura operacional (ativo imobilizado de apenas R\$ 5,3 mil e gasto irrisório com energia elétrica) e a constatação de que a maior parte de sua receita era paga diretamente à Glass House. Para justificar a entrada desses valores sem tributação, a Glass House recorreu ao artifício contábil do passivo fictício, lançando os recursos em uma conta de "adiantamentos de clientes" para evitar um "saldo credor de caixa", que por si só já configuraria presunção de omissão de receita.

Com base nos artigos 124, I, e 135, III, do CTN, a decisão manteve a responsabilidade solidária de todos os envolvidos, detalhando o papel de cada um na estrutura fraudulenta.

Valdecir Durante foi apontado como o administrador de fato e "principal articulador das operações". Seu filho, Anderson Durante, também foi enquadrado como sócio e administrador de fato, afastando-se a tese de que seria um mero empregado, o que foi evidenciado pelos amplos poderes de gestão que detinha e por ser beneficiário direto dos resultados econômicos, como na aquisição de um apartamento de luxo com recursos da empresa.

A responsabilidade de Maria Elena Zanin e da Partisul decorreu de sua atuação como um "apêndice" do grupo, fornecendo os ativos essenciais (imóveis e máquinas) em negócios sem condições normais de mercado, com o objetivo de realizar a blindagem patrimonial.

Por sua vez, Alexandre José Baptista e a Tattica Sul foram considerados coautores da fraude por participarem da "engenharia do esquema", incluindo a crucial operação simulada de integralização do capital social.

Finalmente, a Embravidro foi tida como uma simples extensão da Glass House, criada com o intuito de ocultação patrimonial, o que foi comprovado pela comunhão de sócios, endereço e atividade.

Por fim, a DRJ indeferiu o pedido de perícia por considerá-lo prescindível para o deslinde da causa. Manteve a multa qualificada em 150%, por entender que a fraude foi uma "conduta deliberada e planejada", e justificou a cumulação desta com a multa isolada de 50% com base na legislação vigente.

No que tange ao lançamento complementar, confirmou sua legalidade com base no art. 18, § 3º, do Decreto nº 70.235/72, mas acolheu parcialmente a impugnação para reconhecer a decadência dos créditos de PIS e COFINS de junho a novembro de 2013 e a duplicidade de cobrança de R\$ 574.004,37, determinando o cancelamento dos tributos sobre essa parcela.

Ciente do Acórdão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 8.674/8741), em que reitera os argumentos tecidos na defesa, valendo destacar, no entanto, os seguintes pontos que inovam ou desenvolvem melhor os argumentos da defesa:

- a) Alega que o erro na reconstituição da base de cálculo pela fiscalização constitui vício material insanável do lançamento, conforme o art. 142 do CTN, citando jurisprudência do CARF e do Judiciário que corrobora a tese de nulidade por erro na eleição dos critérios da regra-matriz de incidência tributária. A recorrente desenvolve a tese de que a fiscalização desconsiderou deduções e créditos fiscais obrigatórios, inflando artificialmente a base de cálculo, e que tal erro não pode ser sanado, exigindo a anulação do auto;
- b) Desenvolve o argumento da ilegalidade da multa qualificada de 150% com base na recente alteração legislativa (Lei nº 14.689/2023), que reduziu a multa para 100%, defendendo a aplicação da retroatividade benigna (art. 106, II, "c", do CTN), e citando decisões do CARF nesse sentido;
- c) Apresenta como novo fundamento a decisão do STF no Tema 863, que fixou o limite de 100% para multas fiscais qualificadas, em observância à vedação ao efeito confiscatório, reforçando o pedido de redução da penalidade;
- d) Argumenta com base em decisões recentes do STJ e da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF que a Súmula 105/CARF deve ser aplicada por analogia para afastar a cumulatividade da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com a multa de ofício, mesmo após a alteração da Lei nº 9.430/96 pela Lei nº 11.488/2007, pois a natureza da infração permaneceu a mesma.

Os responsáveis solidários também interuseram Recurso Voluntário, em que apenas reiteram os argumentos tecidos na impugnação.

É o relatório do essencial.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

No mais, da análise dos autos é fácil constatar que os Recursos Voluntários apresentados, constituem-se basicamente em reprodução das impugnações cujos argumentos foram detalhadamente apreciados pelo julgador *a quo*.

Cumprе ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do novo Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023):

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

§ 1º O relator deverá formalizar o acórdão no prazo de quinze dias, contado da movimentação dos autos para essa atividade.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

II - referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta.

Da análise do presente processo, entendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Assim, com exceção da parte relativa à cumulação da multa isolada e de ofício, bem como de retroatividade benigna, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida, na parte que se aplica:

Voto

As impugnações apresentadas são tempestivas.

Antes de examinar as impugnações, entendo cabível tratar de duas questões que serão fundamentais na análise do litígio proposto. A primeira diz respeito aos indícios como elemento de prova. Já a segunda se refere à nulidade no âmbito do processo administrativo fiscal. É o que passo a fazer.

O acervo probatório que alicerçou o trabalho fiscal, especialmente no que diz respeito à questão da responsabilidade, é formado, em boa parte, a partir de indícios. Também constam dos autos provas diretas, especialmente documentos, que atestam a realização de fatos que disparam a exigência de tributos. Nesse passo inicial, tratarei do valor probante dos indícios, provas indiretas.

A prova indireta é o resultado de um processo lógico. Os fatos se relacionam uns com os outros, mantendo, em geral, relação de causa e efeito. Assim, um fato conhecido pode indicar outro desconhecido, mas provável. Quando se chega a esse resultado (fato provável), o processo lógico é denominado presunção. A autoridade tributária se depara, com regularidade, diante de casos nos quais os devedores de tributos colimam esconder os fatos tributáveis ou o real posicionamento de determinadas pessoas em relação a tais fatos. Nesse contexto, a prova direta é mais difícil. A prova possível é aquela que se deduz, que se infere. Há que perquirir a respeito da evolução dos negócios, das relações mantidas entre as pessoas, do fluxo da riqueza, da capacidade de investimento daqueles que atuam nos negócios, das circunstâncias em que realizados os negócios etc. Ou seja, a prova indireta é aquela que desnuda os fatos que os sujeitos passivos desejaram ocultar, uma vez que tal prova os combate no mesmo terreno. Quando existentes provas indiretas várias e concordantes é possível concluir pela existência do fato inferido. Caberá ao sujeito passivo, então, o ônus de apresentar as provas suficientes para afastar os indícios da realização dos fatos tributáveis ou da sua responsabilização.

Sobre a força probante dos indícios, cabe reprisar trecho do voto do Ministro Luiz Fux, adotado no curso da ação penal nº 470, que trata do direito probatório nos delitos econômicos (http://media.folha.uol.com.br/poder/2012/08/28/voto_ministro_fux.pdf, fls. 15 a 22):

“Com efeito, a atividade probatória sempre foi tradicionalmente ligada ao conceito de verdade, como se constatava na *summa divisio* que por séculos separou o processo civil e o processo penal, relacionando-os, respectivamente, às noções de verdade formal e de verdade material. Na filosofia do conhecimento, adotava-se a concepção de verdade como correspondência.

Nesse contexto, a função da prova no processo era bem definida. Seu papel seria o de transportar para o processo a verdade absoluta que ocorrera na vida dos litigantes. Daí dizer-se que a prova era concebida apenas em sua função demonstrativa (cf. TARUFFO, Michele. “Funzione della prova: la funzione dimostrativa”, in *Rivista di Diritto Processuale*, 1997). O apego ferrenho a esta concepção gera a compreensão de que uma condenação no processo só pode decorrer da verdade dita “real” e da (pretensa) certeza absoluta do juiz a respeito dos fatos. Com essa tendência, veio também o correlato desprestígio da prova indiciária, a *circumstantial evidence* de que falam os anglo-americanos, embora, como será exposto a seguir, o Supremo Tribunal Federal possua há décadas

jurisprudência consolidada no sentido de que os indícios, como meio de provas que são, podem levar a uma condenação criminal.

Contemporaneamente, chegou-se à generalizada aceitação de que a verdade (indevidamente qualificada como "absoluta", "material" ou "real") é algo inatingível pela compreensão humana, por isso que, no afã de se obter a solução jurídica concreta, o aplicador do Direito deve guiar-se pelo foco na argumentação, na persuasão, e nas inúmeras interações que o contraditório atual, compreendido como direito de influir eficazmente no resultado final do processo, permite aos litigantes, com se depreende da doutrina de Antonio do Passo Cabral (Il principio del contraddittorio come diritto d'influenza e dovere di dibattito. Rivista di Diritto Processuale, Anno LX, Nº2, aprilegiugno, 2005, passim). Assim, a prova deve ser, atualmente, concebida em sua função persuasiva, de permitir, através do debate, a argumentação em torno dos elementos probatórios trazidos aos autos, e o incentivo a um debate franco para a formação do convencimento dos sujeitos do processo. O que importa para o juízo é a denominada verdade suficiente constante dos autos; na esteira da velha parêmia quod non est in actis, non est in mundo. Resgata-se a importância que sempre tiveram, no contexto das provas produzidas, os indícios, que podem, sim, pela argumentação das partes e do juízo em torno das circunstâncias fáticas comprovadas, apontarem para uma conclusão segura e correta.

Essa função persuasiva da prova é a que mais bem se coaduna com o sistema do livre convencimento motivado ou da persuasão racional, previsto no art. 155 do CPP e no art. 93, IX, da Carta Magna, pelo qual o magistrado avalia livremente os elementos probatórios colhidos na instrução, mas tem a obrigação de fundamentar sua decisão, indicando expressamente suas razões de decidir. Aliás, o Código de Processo Penal prevê expressamente a prova indiciária, assim a definindo no art 239: Considera-se indício a circunstância conhecida e provada, que, tendo relação com o fato, autorize, por indução, concluir-se a existência de outra ou outras circunstâncias. Sobre esse elemento de convicção, Giovanni Leone nos brinda com magistral explicação:

(...)

Assim é que, através de um fato devidamente provado que não constitui elemento do tipo penal, o julgador pode, mediante raciocínio engendrado com supedâneo nas suas experiências empíricas, concluir pela ocorrência de circunstância relevante para a qualificação penal da conduta.

Aliás, a força instrutória dos indícios é bastante para a elucidação de fatos, podendo, inclusive, por si próprios, o que não é apenas o caso dos autos, conduzir à prolação de decreto de indole condenatória. (cf. PEDROSO, Fernando de Almeida. Prova penal: doutrina e jurisprudência. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, p. 90-91).

Se os indícios podem, por si próprios, conduzir à condenação penal, também podem, com muito mais razão, conduzir à identificação do dever de recolher

tributos e à responsabilização tributária, questões de cunho patrimonial. Consoante referido pelo Ministro Luiz Fux, o Supremo Tribunal Federal entende, de longa data, que os indícios configuram prova. Confira-se a ementa do acórdão adotado na apreciação do recurso extraordinário nº 68.006/MG, apreciado em 9 de outubro de 1969, tendo por relator o Ministro Aliomar Baleeiro:

“Simulação. Indícios vários e concordantes são prova. Não se conhece do recurso do recurso extraordinário se a decisão assenta aos fatos e provas e não se demonstrou o dissídio na forma da Súmula n. 291.” (grifou-se) Assentada a pedra angular atinente ao valor probante dos indícios, passo a tratar da questão das nulidades.

Quanto às nulidades, entendo que o processo administrativo contempla regra clara a respeito dos casos em que se verifica a nulidade. Repriso os artigos 59, 60 e 61 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

"Art. 59. São nulos:

I- os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

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

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade."

A regra constante do artigo 59 contempla, a meu juízo, a bifurcação inerente ao Processo Administrativo Fiscal (PAF), dividido em duas fases: a inquisitória e a processual.

Na primeira, a autoridade administrativa investiga a existência de fatos tributáveis e, caso os identifique, lavra o lançamento do tributo devido, tudo sob a égide do princípio inquisitório. É o regramento constante dos artigos 7º ao 13 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Na segunda, frente ao lançamento, o sujeito passivo pode discordar da exigência por via da impugnação, inaugurando o processo propriamente dito. O processo contempla a dinâmica por meio da qual se colocará fim à lide ou ao litígio, que é o conflito de interesses qualificado pela pretensão de um e a resistência de outro. Nessa segunda fase, vigem os princípios da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal. É o regramento que tem início no artigo 14 do Decreto nº 70.235, de 1972, que destaca "A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento". Não há processo, rigorosamente falando, sem que exista o litígio.

Feita essa digressão, retomo os termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, para externar que a interpretação do referido artigo deve ser efetuada à luz da distinção acima esmiuçada (procedimento inquisitório X processo).

Assim, quando a norma (art. 59) trata de despachos e decisões, está focada no processo. O vocábulo decisão é utilizado no Decreto nº 70.235, de 1972, em referência ao processo inaugurado com a impugnação, como, por exemplo, no artigo 42 do referido diploma legal. Já o despacho, na linguagem jurídica, significa uma decisão da autoridade em resposta a uma petição. É o caso, por exemplo, do despacho que decide pela realização ou não de uma diligência ou perícia, nos termos do artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Já os atos e termos referidos no inciso I do artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não estão referidos ao processo. Dizem respeito tanto ao processo quanto à fase inquisitória do procedimento.

Releva destacar a importância do artigo 60 do Decreto nº 70.235, de 1972. Isso decorre da delimitação dos casos em que possível a declaração da nulidade. Atos e termos somente são nulos quando lavrados por pessoa incompetente. Despachos e decisões são nulos quando proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Afora tais hipóteses, não há previsão para a declaração de nulidade, mas para o saneamento das irregularidades (art. 60).

Analisadas as duas questões acima, passo a tratar das impugnações tempestivas. Início pela impugnação do interessado.

Da fraude na composição do quadro societário

A existência de interpostas pessoas é evidente. Vamos ao somatório de indícios:

1. Eliana não detinha recursos financeiros para efetuar o investimento na Glass House;
2. recebeu os valores necessários através de sociedade (Capela de Santana Indústria e Comércio de Café EIRELI) controlada pela esposa e pela cunhada de Alexandre José Baptista, pessoa ligada à Vitral Sul e, posteriormente, à Glass House;
3. tal recebimento, comprovado nos autos, desdisse Eliana, que afirmara ter colhido os recursos através da alienação de bens móveis e imóveis;

4. Eliana "possui diversos vínculos empregatícios ligados a empresas que atuam no comércio de roupas femininas, laborando como vendedora" (fl. 4482);

5. a pretensa sócia majoritária afirma que Valdecir Durante é o responsável integral pela condução do negócio, tendo com ele contrato verbal;

6. Eliana afirma que sabe do tamanho da pessoa jurídica, mas que ficou surpreendida com o tamanho da sede e o número de funcionários em sua "última visita feita no ano 2016" (declaração colhida em 25 de outubro de 2017-fl. 449);

7. segundo os assentamentos previdenciários, Eliana é Diretora de Planejamento Estratégico da Glass House (fls. 530 a 537), mas a referida diretora afirma que não tem ideia da visão de futuro do negócio (fl. 4475);

8. em razão dos seus afazeres na interessada, Eliana recebeu pró-labore de R\$ 2 mil mensais, jamais tendo recebido lucros, consoante "acordo inicial feito com o Senhor Valdecir" (fl. 449), que é "o responsável integral pela condução do negócio" (fl. 449);

9. Eliana outorgou procurações em favor de Anderson Durante e de Alexandre José Baptista para a administração da Glass House, com amplos poderes e por prazo indeterminado (fl. 4483);

10. fez o mesmo em relação aos seus bens pessoais, inclusive movimentação de contas bancárias, já à época da integralização do capital social da Glass House, ou seja, com poderes para movimentar os valores depositados pela sociedade Capela de Santana Indústria e Comércio de Café EIRELI na conta bancária de Eliana (fls. 4483 e 4484).

A meu juízo, os indícios são vários e concordantes, configurando prova inequívoca da atuação de Eliana como interposta pessoa daqueles que são os efetivos administradores da Glass House, dos quais tratarei mais adiante.

A tese de que Eliana, uma pessoa de poucos recursos, comerciária residente em Porto Alegre, propôs a Valdecir a criação da Glass House, inicialmente no Balneário de Piçarras, no Estado de Santa Catarina (fl. 2), em função da experiência por ele detida na área, "pelo menos nos primeiros anos, até que a sociedade se consolidasse" (fl. 5550), resta completamente descartada frente ao somatório de indícios anteriormente apontados. Segundo a tese, Valdecir, o empresário experiente, teria aceitado a proposta, saindo a campo para contratar empregados, comprar máquinas, efetuar trâmites burocráticos etc. As sócias restariam escudadas pelo preenchimento dos requisitos formais para a instituição da pessoa jurídica. Ocorre, entretanto, que a tese sucumbe ante os fatos concretos.

Quanto a Andressa Lammel Romais, a sócia minoritária da Glass House, basta referir que é filha de Eliana, nascida no dia 1º de julho de 1996. Quando da constituição da Glass House, fato ocorrido em 2 de janeiro de 2010, Andressa contava 13 anos de idade. Por tal motivo, a filha foi representada pela mãe (fl. 4).

O impugnante alega que a Vitral sul emprestou às sócias o valor necessário à integralização do seu capital social. Já se viu que os valores foram repassados por meio de uma terceira pessoa (Capela de Santana Indústria e Comércio de Café EIRELI). Se tivesse ocorrido como alega o impugnante, qual o motivo desse "passeio" do dinheiro? Ademais, não se pode perder de vista que a Vitral sul foi sucedida de fato pela Glass House, tendo, no passado, incorrido em infrações fiscais (processo administrativo nº 10920.724350/2015-21) muito semelhantes às do presente processo. Se houve tal empréstimo, por qual motivo não são apresentadas provas dessa operação, incluindo a entrega dos valores aos tomadores e a posterior devolução dos recursos? Alegar e não provar é o mesmo que nada alegar (art. 16, III, do Decreto nº 70.235, de 1972 - norma equivalente à regra do processo civil que consta do art. 373, II, da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015).

Quanto à alegada participação ativa de Eliane na gestão da sociedade, basta constatar que Eliana afirma ter se surpreendido com o tamanho da sede da Glass House e com o número de empregados lá trabalhando, fato constatado por ela na última visita feita às referidas instalações, fato ocorrido mais de ano antes dessa declaração. Não bastasse isso, segundo os assentamentos previdenciários, Eliana seria, de longa data, a Diretora de Planejamento Estratégico da Glass House (fls. 530 a 537), mas a referida diretora afirma que não teria ideia da visão de futuro do negócio (fl. 4475). A falta de visão de futuro da pretensa Diretora de Planejamento Estratégico da Glass House fez com que ela restasse surpreendida com o porte dos negócios orquestrados por Valdecir Durante.

No que diz respeito à alegada doença, que teria resultado no afastamento de Eliana da administração da sociedade, mais uma vez se constata uma alegação desprovida da devida comprovação.

Cabível salientar, por fim, no que diz respeito à atuação de Eliana, que o recebimento de R\$ 2.000,00 mensais como única remuneração da sócia majoritária da Glass House, uma sociedade de faturamento crescente no período fiscalizado (passou de 51 milhões de reais no ano-calendário 2013 para 137 milhões de reais no ano-calendário 2015, considerando omissões e receitas declaradas fls. 4514 e 4550), deixa patente que ela atuou como interposta pessoa, ainda mais quando agregado esse fato aos demais indícios anteriormente declinados.

Concluo, portanto, que houve fraude na composição do seu quadro societário.

Da relação com a Vitral sul e Partisul

O impugnante ataca os indícios que conduziram à conclusão de que a Glass House sucedeu a Vitral sul. Cabível, inicialmente, apontar, ao menos parcialmente, os indícios que formaram a convicção da autoridade lançadora. Passo a eles:

1. parte significativa dos empregados que atuavam junto à Vitral sul passaram a atuar junto à Glass House (o impugnante afirma que a Vitral sul tinha entre 150 e 200 empregados, e que 70 foram contratados pela Glass House - fl. 5553);
2. o pretense sócio administrador da Vitral sul (João Pedro Machado Ferrão) outorgou procuração a Anderson Durante outorgando-lhe amplos poderes de administração, tal qual efetuado por Eliana (sócia administradora da Glass House) em relação a Anderson Durante e Alexandre José Baptista;
3. máquinas e equipamento locados pela Partisul à Vitral sul foram transferidos para a Glass House;
4. a Glass House recebeu recursos financeiros advindos da Vitral sul por meio da emissão de boletos que indicavam a impugnante como cedente em operações de venda realizadas, em princípio, pela Vitral sul;
5. o proprietário do imóvel em que sediadas as duas sociedades (a Glass House em Piên/PR e a Vitral sul em São Bento do Sul/SC) era a mesma pessoa (Partisul);
6. houve a constatação do pagamento, pela Vitral sul, de contas devidas pela Glass House;
7. o contador das duas sociedades, localizadas em cidades distintas, era o mesmo;
8. a redução dos empregados da Vitral sul foi concomitante ao aumento dos empregados na Glass House (vide gráfico que consta do relatório);
9. o consumo de energia elétrica da Glass House aumentou na mesma medida em que o da Vitral sul diminuiu (no período de 2012 até 2015, a Glass House gastou R\$ 2,7 milhões com energia elétrica, enquanto a Vitral sul gastou R\$ 8 mil - fls. 4510 e 4511);
10. o esvaziamento da Vitral sul em favor da Glass House resta fisicamente evidenciado no contraste entre as sedes das duas sociedades (em junho de 2016, a sede da Vitral sul estava reduzida a 110 metros quadrados - fl. 4464, enquanto a sede da Glass House pode ser observada na fotografia aérea abaixo, marcada com a letra "S").



A contratação de empregados anteriormente atuantes na Vitral sul não foi um fato isolado, mas um dentre vários fatos. A soma de indícios vários e convergentes constitui prova, consoante anteriormente esposado.

A existência de um mesmo procurador (Anderson Durante) evidencia um "modus operandi" daqueles que comandam e comandaram a Glass House e a Vitral sul, ainda mais considerando os termos da impugnação apresentada por Valdecir Durante, que afirmou ser seu o comando geral das atividades da Glass House. O impugnante ainda tenta desvirtuar o sentido da outorga de procurações sem prazo de validade. Alega que não há prova da utilização dos mandatos de forma concomitante. É inequívoco, entretanto, que os instrumentos existem e que o mesmo procurador foi constituído em relação às duas sociedades. Isso é o bastante para estabelecer mais um vínculo ou indício que ata a Vitral sul à Glass House.

O impugnante tenta circunscrever a atividade de Alexandre José Baptista ao comércio exterior, relativamente à Glass House. O reclamante se esquece que Alexandre atuou na transferência de recursos para Eliana integralizar o capital social da Glass House. Esquece, também, que Alexandre compareceu perante a Receita Federal para fins de representação de Eliana, que havia sido intimada a prestar esclarecimentos (fl. 4473). Alexandre, tal qual Anderson, "possuem procuração pública, outorgada por ELIANA LAMMEL para administrar a GLASS HOUSE, bem como para administrar os bens e contas pessoais de ELIANA LAMMEL" (fl. 4473). Não me parece que a atividade de Alexandre esteja restrita à área de comércio exterior. Ademais, quando o impugnante alega que as atividades desempenhadas por Alexandre junto à Glass House são diferentes

daquelas que Alexandre desempenhava junto à Vitral sul, acaba por confessar que conhecia as atividades de Alexandre perante a Vitral sul. Como que o impugnante detém tal conhecimento se as duas sociedades só se relacionavam no plano comercial? De que forma a atuação interna de Alexandre perante a Vitral sul chegou ao conhecimento da Glass House?

Sobre o pagamento de contas da Glass House pela Vitral sul, afirma a existência de débitos da segunda em relação à primeira, mas não comprova suas alegações. Quais débitos? Qual a origem?

Quanto à alegada escassez de profissionais contábeis nas cidades de São Bento do Sul, SC, e Piên, PR, efetuei rápida pesquisa na rede mundial de computadores a respeito dos profissionais disponíveis (<https://www.guiamais.com.br/sao-bento-do-sul-sc/contabilidade-e-assessoria-contabil/contadores-e-escritorios-de-contabilidade> e <https://www.guiamais.com.br/pien-pr/contabilidade-e-assessoria-contabil/contadores-e-escritorios-de-contabilidade>). Localizei 45 profissionais contábeis em São Bento do Sul e outros 5 em Piên. Não me parece que sejam tão poucos assim. Se efetivamente a contratação de serviços contábeis pelas sociedades Glass House e Vitral sul fossem eventos independentes, a chance do mesmo profissional ser contratado equivale a 2% (1/50), considerando 50 profissionais disponíveis.

A contratação pela Glass House do mesmo contador que atuou perante a Partisul, denota relação entre as sociedades, ainda mais considerando a atuação da Partisul no contexto dos negócios (detentora de móveis e imóveis utilizados pela Vitral sul e pela Glass House, bem como participante das negociações que culminaram na instalação da Glass House em Piên, PR). Não me parece que o Fisco tenha efetuado simples "constatação tendenciosa"

O impugnante defende a regularidade dos negócios entabulados frente à Partisul. Defende, em resumo, a regularidade formal das operações. Ocorre, entretanto, que o somatório dos fatos envolvendo os referidos negócios milita contra a tese do impugnante. A Partisul, sociedade de titularidade da ex-esposa de Valdecir Durante (Maria Elena Zanin Durante), locou máquinas e imóveis para a Vitral sul por doze anos. Desativada operacionalmente a fábrica da Vitral sul, a Partisul passou a locar máquinas e imóveis para a Glass House. O Poder Público Municipal de Piên, PR, reconheceu ser a Partisul integrante do "grupo econômico Glass House" (fl. 3025). No curso do contrato de aluguel de máquinas firmado entre a Glass House e Partisul, restou acordado que a Glass House compraria parte significativa das máquinas. O investimento da Glass House seria de aproximadamente R\$ 11 milhões, para ser pago em parcelas. Como não teria ocorrido o pagamento das referidas parcelas, teria sido acertado o distrato e a devolução de quase R\$ 7 milhões em máquinas. Feito o distrato, A fiscalização questionou o impugnante a respeito do destino dado às máquinas, posto que a sede da Partisul seria um conjunto comercial localizado em Curitiba, PR. O impugnante informou "que os bens estão (ao menos estavam em 30/01/2018, fls.

941-942) ainda nas suas dependências" (fl. 4496). Também não foram apresentados documentos que comprovassem os pagamentos efetuados à Partisul e os contratos não contemplavam garantias em favor do locador/vendedor ou a possibilidade de rescisão unilateral dos contratos em função de falta de pagamento por parte do locador/adquirente. Não há validade formal que possa permanecer hígida diante desses fatos.

O trabalho fiscal fez referência a fundo de comércio (fl. 4485). Fundo de comércio é o resultado intangível do somatório de bens alocados à atividade comercial, não se confundindo com tais bens isoladamente considerados. Assim, como a Vitral sul deixou de atuar para ceder espaço comercial à Glass House, não há dúvida de que o fundo de comércio da primeira foi transferido para a segunda, ainda mais levando em consideração a transferência de sócios de fato, administradores e empregados. Como não houve responsabilização tributária com base no artigo 133 do CTN, é provável que a reclamação do impugnante não passe de um ato falho por parte dele.

O impugnante ataca diversos indícios, que seriam todos irrelevantes. Já expus anteriormente a força probante do somatório de indícios vários e convergentes. Inclusive aponte 10 deles a respeito da relação da Vitral sul com a Glass House no presente voto. Penso que bastem.

Da inexistência da omissão de receitas

O reclamante afirma que a realização de registros contábeis é suficiente para comprovar as operações objeto de registro, mesmo que não tenha localizado o contrato que teria pautado a relação comercial. O impugnante está equivocado. O artigo 226 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, é claro a respeito. Confira-se:

"Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios." Dessa forma, não basta o registro contábil isoladamente para fazer prova a favor do titular da escrita. É fundamental o documento que deu azo ao registro. Não se trata, portanto, do não atendimento das expectativas pessoais da autoridade fiscal, mas de respeito a uma disposição legal.

Ademais, a autoridade tributária demonstrou que foram efetuados registros contábeis em conta de passivo com saldos sempre crescentes a título de adiantamento para entrega futura. Em quatro anos, a conta chegou a R\$ 26 milhões. Isso não é crível. O próprio impugnante, questionado sobre o contrato, afirmou que o ato não existiria de "forma escrita" (fl. 4502).

A autoridade fiscal foi clara a respeito dos documentos que desejava, tendo, inclusive, realizado mais de uma intimação. O subentendido pelo impugnante cai frente ao disposto no artigo 3º do Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 ("Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece"). Não

bastasse isso, a alegação de que os documentos que retratam as operações escrituradas pelo impugnante estariam em poder de terceiros constitui a confissão de uma irregularidade. É dever do titular da escrita manter consigo os documentos que a lastreiam (art. 195 do CTN c/c art. 37 da Lei nº 9.430, de 1996). Cabe ao contribuinte a comprovação dos lançamentos efetuados na sua escrita. Caso isso não ocorra e a fiscalização apresente diversos indícios que conduzam à conclusão de que houve omissão de receitas, cabível a manutenção do lançamento.

Quanto ao resultado das diligências fiscais perante os clientes da Vitral Sul, o impugnante afirma que foram constatadas vendas no montante de R\$ 19 milhões, das quais R\$ 15 milhões foram repassadas à Glass House. Concorde que R\$ 4 milhões não dizem respeito à Glass House, motivo pelo qual a autoridade fiscal não considerou o referido valor como receita da Glass House. Reclama, entretanto, que a autoridade fiscal deveria ter excluído, também, R\$ 6,4 milhões lançados na escrita do impugnante. Ocorre, porém, que os lançamentos contábeis efetuados pelo interessado não envolveram as contas de resultado. Consoante apontado pela autoridade lançadora, o lançamento a crédito efetuado pelo interessado era registrado em conta de passivo, e não em conta de receita. Assim, como não houve registro de receita, não houve a cabível tributação, motivo pelo qual não deve ser afastada a tributação dos R\$ 6,4 milhões reclamados.

Adicionalmente, quanto aos elementos de prova relativos aos créditos efetuados nas suas contas correntes, reclama da não consideração dos documentos atinentes à terceira apresentação. Confira-se (fls. 5568 a 5570):

"Na terceira apresentação de documentos, conforme requerimento de prorrogação anterior, a fiscalizada em 20.11.2018, apresentou mais uma planilha de identificação dos depósitos e transferências oriundos do Banco Bradesco 6505 do ano de 2014, no valor de R\$ 38.044.675,97 (trinta e oito milhões e quarenta e quatro mil seiscentos e setenta e cinco reais e noventa e sete). Importante esclarecer nesse ponto, que a fiscalizada apenas não identificou o restante dos depósitos por ausência de tempo hábil para fazê-lo, considerando que necessitava de respostas de terceiros, instituições financeiras, para que seja possível a sua identificação. Ocorre que por já ter sido nessa época finalizado o auto de infração, ignorando o pedido de prorrogação efetivado pela fiscalizada, deixou-se de proceder os devidos abatimentos. Com isso, requer seja apreciada a resposta apresentada pela fiscalizada no dia 20.11.2018, para, considerando o seu conteúdo, seja procedido os devidos abatimentos. Em suma, nesse item requer a fiscalizada seja abatido o valor oriundo de adiantamentos recebidos da Vitral Sul que foram devidamente contabilizados pela Glass House em seus livros fiscais no valor de R\$ 6.399.937,50 (seis milhões, trezentos e noventa e nove mil, novecentos e trinta e sete reais e cinquenta centavos). Ainda, sobre o valor restante, que não restou contabilizado pela fiscalizada, requer seja considerados os valores identificados pela fiscalizada, inclusive os da última planilha apresentada, para que seja recalculado o tributo devido sobre a receita bruta da

venda dos bens. Além disso, requer seja afastada a incidência de multa de ofício sobre esses valores, considerando a boa-fé da fiscalizada em proceder a identificação dos depósitos."

Das notas fiscais "frias"

O elemento indiciário atinente à sede da Vitral sul, que teria sido alterada em outubro de 2015, é apenas um dentre vários. No presente voto, selecionei dez, anteriormente referidos. O próprio impugnante referiu três extremamente relevantes: consumo de energia elétrica, quantidade de empregados e maquinário disponível. O relevante para a formação da convicção do julgador, frente a acervo indiciário, é a existência de indícios vários e concordantes. Isso há, não resta dúvida. O eventual esmaecimento parcial de um dos vários indícios não é motivo para refutar a conclusão lastreada, também, em muitos outros.

O impugnante tenta justificar o prejuízo por ele apurado em prática de mercado, consubstanciada em créditos em favor dos compradores de vidros (matérias-primas), insumo da fábrica por ele operada. Tais créditos, por óbvio, deveriam ser objeto de registro contábil, podendo consistir em receita ou redução do custo. Nas duas hipóteses, impactariam positivamente o resultado contábil do beneficiário. O argumento, então, não justifica a apuração de prejuízos fiscais relevantes e recorrentes pelo interessado (R\$ 2.754.926,45 em 2013, R\$ 16.581.005,61 em 2014 e R\$ 18.082.003,92 em 2015). Os indícios coletados pela fiscalização permitem concluir pelo severo desvio de receitas para terceiras pessoas. Tal fato reduz o montante das receitas, impactando negativamente o resultado contábil. Esse é o motivo provado da geração dos prejuízos.

A alegação de que "a Vitral sul está inativa de fato, não tendo condições operacionais de receber qualquer mercadorias pelas quais supostamente pagou antecipadamente à fiscalizada" lança mais contundência às conclusões fiscais. Pergunta-se: a Vitral sul nunca pensou em negociar tais mercadorias com terceiros? Afinal, é possuidora, ao menos no plano da ideias, de um crédito perante a Glass House. Como nunca se teve conhecimento do exercício desse direito, fortificada a conclusão fiscal de que se trata de um embuste.

O vasto acervo indiciário carreado aos autos confirma a existência da triangulação, que teve por meta transferir para terceiros parte das receitas da Glass House.

A alegada utilização da estrutura física da Glass House pela Vitral sul, que teria por meta reerguer a Vitral sul, não foi provada. O impugnante apenas cita a existência de um acordo. Alegar e não provar é o mesmo que nada alegar (art. 16, III, do Decreto nº 70.235, de 1972 - norma equivalente à regra do processo civil que consta do art. 373, II, da Lei nº 13.105, de 2015). A eventual existência de acordos informais denota extrema confiança entre as partes, ainda mais nesse caso, uma vez que a saída de mercadorias do estabelecimento do impugnante acarretaria repercussões tributárias óbvias. Se tudo isso tivesse sido acordado entre as partes

sem qualquer pacto escrito, somente se poderia concluir que os "contratantes" são muito próximos, jamais concorrentes em um livre mercado.

Da inexistência de grupo econômico com a Global Glass

O impugnante protesta contra a fotografia do prédio que teria servido de sede para a Global Glass a partir de novembro de 2016. O referido documento teve por meta subsidiar a baixa de ofício da Global Glass por meio do processo 11065.720207/2018-01. A fotografia é de setembro de 2017, ou seja, oito meses após a pretensa mudança de endereço da sociedade (da Rua João Inácio nº 469 para a Rua Ernesto da Fontoura nº 389, ambos em Porto Alegre, RS). É evidente que naquela data (09/2017) já não havia mais qualquer atividade por lá, consistindo a fotografia em elemento relevante para a baixa de ofício operada em 2018. O impugnante afirma que "posteriormente à paralisação das atividades, efetivamente o prédio restaria fechado". Isso reforça a baixa de ofício efetuada pela fiscalização. Dá a entender, inclusive, que a paralisação das atividades possa ter ocorrido antes de setembro de 2017. Sem sentido a impugnação do elemento de prova.

O interessado alega ser impossível ter ele realizado a industrialização dos produtos vendidos pela Global Glass em razão da distância que separa a sede das duas pessoas jurídicas (mais de quinhentos quilômetros). O relevante, no caso, a meu ver, é a distância até o cliente, o recebedor da mercadoria. Vejamos alguns casos:

1.a Global Glass teria vendido mercadorias para ACP Indústria de Móveis Ltda., sociedade sediada em Linhares, no Espírito Santo (fl. 1370 a 1374);

2.a Global Glass teria vendido mercadorias para Tubulares Teixeira Ltda., sociedade sediada em Rodeio, no Minas Gerais (fl. 1376 a 1380);

3.a Global Glass teria vendido mercadorias para Movearia Rufato Ltda., sociedade sediada em Rodeio, no Minas Gerais (fl. 1382 a 1388);

4.a Global Glass teria vendido mercadorias para MGM Móveis Ltda., sociedade sediada em Linhares, no Espírito Santo (fl. 1391 a 1395);

Esses foram os quatro primeiros clientes da Global Glass e da Vitral sul intimados a detalhar as operações comerciais que teriam sido efetuadas com os seus clientes. Observe-se que todos estão sediados em locais mais distantes da Global Glass e da Vitral sul do que a Global Glass está distante da Glass House. Cai por terra, assim, a tese do impugnante. Salta aos olhos, também, a coincidência existente no rol dos fornecedores de sociedades tão distantes: todos teriam como fornecedores a Global Glass e da Vitral sul. Mais um indício de que o fornecedor era um só.

Imputar a lucratividade da Global Glass aos créditos concedidos pelos fornecedores demonstra incoerência do impugnante. Não foram esses mesmos créditos que justificaram os prejuízos da Glass House?

Cabível, nesse passo, retomar o conjunto de indícios que conduziram à conclusão fiscal. Vejamos:

1. parte das vendas efetuadas pela Global Glass, no montante total de R\$ 76 milhões, foram destinadas à Glass House, seja diretamente (R\$ 41 milhões), seja indiretamente, por via de FIDC (R\$ 11 milhões);

2. a Global Glass adquiriu matérias-primas no montante de R\$ 20 milhões no triênio (2013-2015), tendo efetuado vendas de R\$ 76 milhões, retratando uma lucratividade elevadíssima (basta comparar essa lucratividade, de uma sociedade que fechou, com o recorrente registro de prejuízos pela Glass House, que detém posição firme no mercado);

3. a Global Glass, em sua escrita, apresenta ativo imobilizado no valor de R\$ 5,3 mil, incompatível com a produção vendida;

4. a conta de estoques da mesma escrita apresentava saldo credor;

5. o capital social da Global Glass era ínfimo (R\$ 10 mil), comparado com a movimentação comercial acusada (R\$ 76 milhões);

6. o titular da sociedade era um "laranja";

7. o número médio de empregados atuando na Global Glass foi de 2,7 por mês, sendo que no final de 2015 não havia nenhum;

8. em que pese a sociedade ter efetuado vendas de R\$ 76 milhões, somente R\$ 6 milhões transitaram por suas contas bancárias;

9. as notas fiscais acusaram vendas de produção própria, mas a escrita indicou custo do produto vendido equivalente a 0,22% do custo total;

10. as empresas que teriam transportado os produtos vendidos e os insumos comprados pela Global Glass não receberam a maior parte dos valores contratados ao longo de três anos (2013-2015).

A meu juízo, os indícios são vários e concordantes, configurando prova inequívoca de que a atuação da Global Glass colimou a emissão fraudulenta de notas fiscais como forma de encobrir parte do faturamento da Glass House.

Retomo, então, os termos da impugnação para afirmar que a movimentação bancária de R\$ 6 milhões de reais frente a vendas R\$ 76 milhões é um disparate por si só. O impugnante quer fazer crer que tal fato se deve à utilização do endosso das duplicatas como forma de pagamento. Não é razoável. Tendo em vista que esse indício se soma aos diversos outros, mantenho minha conclusão já declinada ao final do rol, não exaustivo, dos indícios colhidos.

Nesse item, o impugnante ainda alega e não prova que vendeu bens à Global Glass e recebeu valores por via da cessão de duplicatas. Entende que comprovou tais operações. Infelizmente, os indícios vários e concordantes o desmentem.

Dos créditos recebidos de FIDC, bancos e factorings

O interessado não esclareceu suas relações com a Vitral sul e a Global Glass. Os elementos que constam dos autos militam em favor do lançamento efetuado.

Da incidência do Imposto de Renda e seus consectários

Não tem cabimento o desconto dos valores contabilizados pela Glass House oriundos de adiantamento de fornecedores pela empresa Vitral sul ou dos valores atinentes ao endosso de duplicatas da Global Glass em favor da Glass House, objeto de notas fiscais emitidas pela Global Glass. As provas que constam dos autos evidenciam que tais operações não passaram de um embuste. As receitas são, efetivamente, da Glass House.

Quanto aos depósitos objeto da entrega de documentos realizada em 20 de novembro de 2018, já tratei do tema em função da diligência determinada em 28 de maio de 2019.

Quanto a eventuais quitações tributárias levadas a efeito pela Vitral sul e pela Global Glass, cabe salientar que as mesmas dizem respeito às sociedades que efetuaram a quitação. Observe-se que a fiscalização considerou como receita da Glass House o valor dos boletos bancários emitidos pela Vitral sul nos quais o cedente indicado foi a Glass House (fl. 4517). Fez o mesmo em relação à Global Glass, com a nuance do endosso de duplicatas (fl. 4528). Assim, "os boletos bancários, acima citados, oriundos de nfes de venda emitidas pela GLOBAL GLASS, cujo cedente era a própria GLOBAL GLASS, foram desconsiderados para fins de reconstituição das bases de cálculo do IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep, Cofins e IPI dos períodos de apuração 2013 a 2015 da fiscalizada" (fl. 4528). Dessa forma, a Vitral sul e a Global Glass são devedoras de tributos em relação às suas respectivas operações próprias. O impugnante refuta a existência de grupo econômico ou da confusão patrimonial, mas requer justamente a consideração conjunta das três sociedades no que diz respeito a eventuais quitações. A resposta é negativa, pois as sociedades mantêm sua autonomia jurídica. Considerar parte do faturamento da Vitral sul e da Global Glass como sendo, de fato, da Glass House, não acarreta a inexistência daquelas sociedades, tanto é assim que parte do faturamento efetuado por elas não restou transferido para a Glass House.

Da cumulação da multa isolada com a multa de ofício

(...)

Da impossibilidade da cobrança de multa de ofício confiscatória

Quanto à questão constitucional arguida, relativo ao efeito confiscatório da exigência das multas, entendo importante referir que as multas aplicadas decorrem da observância estrita das prescrições legais fixadas no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, mais tarde alterado pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 2007. A reclamação, então, prende-se à inconstitucionalidade das normas antes citadas, que estariam a afrontar o artigo 150, IV, da Constituição Federal de 1988. Essa matéria não pode ser conhecida pela Administração Pública, pois é princípio

assente na doutrina pátria que os órgãos administrativos não podem negar aplicação às leis regularmente emanadas do Poder competente, que gozam de presunção natural de constitucionalidade, presunção só elidida pelo Poder Judiciário. Caso se manifestasse a Administração Pública a respeito da constitucionalidade de leis ou atos normativos por ela próprio emanados, estaria configurada uma invasão na esfera de competência exclusiva do Poder Judiciário, ferindo assim a independência dos Poderes da República, preconizada no artigo 2º da Carta Magna. Esse o sentido da Súmula nº 2 do Carf, assim redigida:

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

O artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, é lapidar quanto à impossibilidade de um órgão de julgamento administrativo afastar a aplicação de lei sob o fundamento da inconstitucionalidade.

Sobre a aceitação do endosso de duplicatas, mesmo que de origem irregular, como forma da Glass House receber os valores a que tinha direito, faltou o impugnante comprovar a existência da relação jurídica que a posicionou como credora da Global Glass. Alegar e não provar é o mesmo que nada alegar (art. 16, III, do Decreto nº 70.235, de 1972 - norma equivalente à regra do processo civil que consta do art. 373, II, da Lei nº 13.105, de 2015). Agir de boa-fé, no contexto do acervo indiciário que consta dos autos, não se coaduna com os elementos de prova colhidos. O dolo, a meu juízo, é evidente. A multa qualificada foi bem aplicada. As provas dos autos evidenciam a atuação de diversas pessoas físicas (Valdecir, Anderson, Maria Elena e Alexandre) por meio de pessoas jurídicas, muitas vezes constituídas por "laranjas", com o objetivo de efetuar a sonegação fiscal e dificultar a cobrança dos tributos devidos.

Da relação do interessado com os imputados responsáveis

Alexandre José Baptista é a pessoa física que atuou por via das sociedades Tattica Sul e Guarani. O impugnante defende que Alexandre só efetuou trâmites de comércio exterior. Por qual motivo, então, ele detinha procuração, outorgada por Eliana, com amplos poderes e por prazo indeterminado, para a administração da Glass House? Por qual motivo Alexandre compareceu perante a Receita Federal representando a intimada Eliana? Alexandre certamente não estava a tratar de assuntos do comércio exterior quando compareceu perante a Receita Federal, muito menos havia a necessidade de uma procuração com amplos poderes e por prazo indeterminado para tratar exclusivamente de trâmites do comércio exterior.

Ademais, Alexandre teve participação destacada no fornecimento de recursos financeiros para que Eliana pudesse integralizar o capital social da Glass House. Consoante apontado no relatório, fez uso de sociedade que tinha como sócias sua esposa e sua cunhada. A esse respeito, o impugnante alega que Alexandre repassou o valor necessário à integralização do capital social da Glass House para permitir que a sociedade pudesse obter habilitação no Sistema Integrado de

Comércio Exterior, de sorte a poder operar no comércio exterior. O dinheiro, segundo a impugnação, teve por origem o administrador da Glass House. Confira-se (fl. 5601):

“Assim, considerando que a integralização do capital social só seria feita em dinheiro para atender as exigências do mercado externo, entendeu o administrador da empresa Glass House, em alcançar o valor ao Alexandre para que esse repassasse para a sócia da empresa e a auxiliasse nesses procedimentos, a fim de que a empresa imediatamente pudesse operar no mercado externo.”

O argumento é esquisito. O administrador formal era Eliana (sócia administradora), a pessoa que efetuou a integralização do capital. Não deve ter sido ela quem alcançou o recurso para ela própria. Seus procuradores com amplos poderes e por prazo indeterminado eram Anderson e Alexandre. Foram eles que alcançaram o valor? Segundo Eliana, Valdecir é o responsável integral pela condução do negócio. Teria sido ele, então? Foram recursos da própria sociedade e das pessoas físicas. O impugnante se refere a quem? Tirante a questão da compreensão da alegação, faltam provas. Alegar e não provar é o mesmo que nada alegar (art. 16, III, do Decreto nº 70.235, de 1972 - norma equivalente à regra do processo civil que consta do art. 373, II, da Lei nº 13.105, de 2015).

A alegada relação estritamente comercial com a Partisul e Maria Elena Zanin

Durante sucumbe ante fatos que denotam a ligação umbilical daquela sociedade, administrada por Maria Elena, com as sociedades Vitral sul e Glass House. A Partisul detinha imóveis e móveis da Vitral sul. Mais adiante, passou a deter imóveis e móveis da Glass House. Quando menciono móveis, me refiro ao maquinário da indústria, seu coração. Quando adquirido o terreno em que mais adiante construído o parque industrial da Glass House, o ato administrativo de doação identifica a relação. Repriso (fl. 3025):

“1- Estabelecem as partes que a empresa Construtora Implantec Ltda. –Divisão Móveis, fará a doação dos 2 (dois) imóveis objeto da demanda para a empresa Partisul Participações Ltda., CNPJ nº 07.501.044/0001-11 do grupo econômico Glass House do Brasil Importação e Exportação Ltda., para implantação do parque fabril, devendo escriturar a referida doação no prazo de 120 (cento e vinte) dias, contados a partir da homologação judicial do presente acordo.”(Grifou-se e sublinhou-se.)

Posteriormente, a Partisul “vende” as máquinas anteriormente locadas à Glass House. A Glass House não paga. É feito um distrato. As máquinas ficam em poder da Glass House em razão do prédio em que localizada a indústria pertencer à Partisul. Todos os negócios são efetuados sem a fixação de qualquer garantia, envolvendo maquinário avaliado em mais de R\$ 10 milhões. A precariedade jurídica com que são feitos os negócios e os fatos que cercam esses negócios denotam ligação íntima entre partes, relações permeadas pela confiança ínsita ao seio familiar. O fato de Maria Elena ser ex-esposa de Valdecir não afasta a possibilidade da manutenção de uma relação próxima, de ordem econômica, da

Partisul com a Glass House, sociedade comandada por Valdecir e que tem Anderson, filho de Maria Elena, como procurador com amplos poderes por prazo indeterminado para a sua administração.

Quanto à Embravidro, entendo que está indissociavelmente ligada aos fatos objeto do trabalho fiscal. Os sócios são Valdecir e Anderson. O endereço é mesmo da Glass House, tal qual as atividades desenvolvidas. O contador também é o mesmo. Até o endereço de correio eletrônico é ligado à Glass House. Trata-se de um apêndice da Glass House.

Anderson Durante foi partícipe direto da criação da Glass House. É procurador com amplos poderes por prazo indeterminado para a sua administração. Recebeu valores relevantes em função dessa atuação. Ao início do trabalho fiscal, compareceu à Receita Federal para responder a intimação dirigida a Eliana, a pretensa sócia administradora da Glass House. Seria isso atividade de simples empregado da Glass House, pessoa afeita a atividades administrativas? Tudo indica que não. Mais adiante avaliaremos a impugnação de Anderson, que falou por si nos autos.

Do pedido de perícia por parte da Glass House

A perícia requerida tem por meta revolver fatos que já se encontram comprovados nos autos, rever cálculos e considerar quitações que teriam sido efetuadas por terceiros. Tais questões já foram apreciadas no presente julgamento voto. Assim, não tenho por necessária a intervenção de peritos. Entendo que a perícia requerida é prescindível, motivo pelo qual a indefiro, nos termos do artigo 18, do Decreto n.º 70.235, de 1972, assim redigido:

“Art. 18 – A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligência ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine.” Passo, então, à apreciação das impugnações dos responsáveis.

Impugnação de Valdecir Durante

Da nulidade do procedimento fiscal

Ao início do presente voto, esclareci a divisão do PAF em duas fases: a inquisitória e a processual. É a segunda que contempla a dinâmica por meio da qual se colocará fim à lide ou ao litígio, que é o conflito de interesses qualificado pela pretensão de um e a resistência de outro. Nessa segunda fase, vigem os princípios da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal. O exercício do direito de defesa se dá na fase processual. Assim, não vislumbro qualquer irregularidade em função da reclamada falta de participação do impugnante na fase inquisitória. O momento adequado para ele apresentar seu protesto é justamente agora, na fase processual. Tal já se verifica.

Da nulidade do lançamento

O auto de infração indica claramente a base legal da imputação de responsabilidade: artigos 124, I, e 135 do CTN (fl. 4332).

O “Relatório da Ação Fiscal” contempla vários indícios convergentes do comando das atividades da Glass House por parte de Valdecir. Eliana informou que Valdecir era o responsável integral pela condução da Glass House, mas que ela havia concedido procuração para o filho de Valdecir, Anderson (fl. 4474). Eliana não apresenta, nitidamente, condições financeiras e profissionais para figurar como sócia majoritária da Glass House. Valdecir, ao contrário, é empresário experiente e bem sucedido. Valdecir, publicamente, é o empresário à frente da Glass House (fl. 4476). Eliana, a sócia formal, percebe rendimentos ínfimos advindos do negócio, a título de pró-labore (R\$ 2 mil mensais). As sociedades envolvidas na trama que culminou na redução das receitas da Glass House, bem como na separação dos bens móveis e imóveis utilizados na exploração do negócio, estão ligadas a Valdecir, seja por vínculos familiares atuais ou presentes, seja pela exploração anterior do mesmo negócio (Vitral sul). Esse um resumo daquilo que consta do relatório. Concluindo, Valdecir é o principal articulador das operações da Glass House, tendo se escudado na atuação formal de outras pessoas que também participaram dos negócios.

Retomo, então, as normas que embasaram a imputação.

O CTN trata da obrigação tributária em seu Título II.

O Capítulo IV do Título II do CTN aborda o tema acerca do sujeito passivo, que pode ser o contribuinte, pessoa que “tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”, ou o responsável, pessoa que “sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei” (art. 121). Mais adiante, no artigo 124, ainda dentro do mesmo Capítulo IV, o CTN fixa a extensão da obrigação tributária, por solidariedade, a “pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal” (inciso I) e a “pessoas expressamente designadas por lei” (inciso II, grifado e sublinhado). A solidariedade, no caso de uma dívida, faz com que cada devedor (contribuinte e responsável) reste obrigado à dívida toda (art. 264 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002).

O interesse comum de Valdecir em relação à Glass House se revela em função do acervo indiciário indicar que Valdecir se utilizou da pessoa jurídica (Glass House) para levar a efeito negócios comerciais sem a quitação dos tributos devidos. Figuram “laranjas” no quadro societário da pessoa jurídica como forma de obstaculizar eventuais cobranças tributárias. Já os benefícios colhidos por via da sociedade retornam aos seus efetivos operadores, nunca aos sócios de fachada, como é o caso de Eliana (pessoa que percebeu R\$ 2 mil mensais a título de pró-labore). O tributo não recolhido se transformou em ganho para a sociedade e, por via de consequência, em ganho para os operadores de fato do negócio. Esse o mote do interesse comum. Observe-se que Valdecir constituiu, juntamente com Anderson, sociedade (Embravidro) no mesmo endereço da Glass House, para fins

da exploração do mesmo negócio (fls. 3518 e 3519). Valdecir também forneceu recursos, juntamente com Maria Elena e Anderson, para a compra de um luxuoso apartamento (<https://www.mandalacuritiba.com.br/>) por sua neta Marina Morbini Durante, filha de Anderson. Referido imóvel havia sido adquirido originalmente por Anderson em 2015, que efetuou cessão de direitos para a filha em 2017 (fls. 4193 a 4233). Interessante registrar que todas as pessoas que doaram recursos em favor de Marine para a compra do imóvel acabaram por incorrer em acréscimo patrimonial a descoberto (fl. 4559). O ciclo se fecha, partindo da administração e chegando à colheita dos resultados.

A aplicação do disposto no artigo 124, I, do CTN configura uma das hipóteses de responsabilização aplicada ao caso dos autos em função dos fatos descortinados pela fiscalização. Passo, então, à aplicação do disposto no artigo 135, III, do CTN.

O Capítulo V do Título II versa sobre a responsabilidade tributária quando excluída a responsabilidade do contribuinte ou quando atribuída a ele em caráter supletivo. Confira-se a redação do artigo 128 do CTN:

“Art. 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.” O artigo 135, III, do CTN, contém a seguinte redação:

“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:

...

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.” Valdecir atuou como sócio de fato da Glass House, sendo um dos comandantes do negócio, o de maior expressão para o público externo. Sob a administração de Valdecir, a Glass House cometeu ilícitos tributários amplamente documentados nos autos. Houve a utilização de interpostas pessoas para a emissão de notas fiscais. Tais notas acobertaram parte das vendas efetuadas pela Glass House, ocasionando a redução (omissão) das receitas de vendas efetivamente realizadas e motivando a apuração de resultados fiscais negativos nos anos-calendário 2013 a 2015. A responsabilidade em questão é solidária, consoante entendimento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). Confira-se parte das conclusões do Parecer PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009 da PGFN, adotado em 14 de janeiro de 2009:

“Em resumo, alinhamos aqui os fundamentos e as conclusões do presente Parecer:

a) A responsabilidade do dito “sócio-gerente”, de acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, decorre de sua condição de “gerente” (administrador), e não da sua condição de sócio;

b) A responsabilidade do administrador, por força do art. 135 do CTN, na linha da jurisprudência do STJ, é subjetiva e decorre de prática de ato ilícito;

c) Para efeito de aplicação do art. 135, III, do CTN, responde também a pessoa que, de fato, administra a pessoa jurídica, ainda que não constem seus poderes expressamente do estatuto ou contrato social;

d) A responsabilidade dos administradores, de acordo com a jurisprudência do STJ, não pode ser entendida como exclusiva (responsabilidade substitutiva), porquanto se admite na Corte Superior que a ação de execução fiscal seja ajuizada, ao mesmo tempo, contra a pessoa jurídica e o administrador;

...

j) A jurisprudência do STJ aponta para a responsabilidade solidária, inclusive em precedentes desfavoráveis à Fazenda Nacional, em que se afirma que o “sócio” só pode ser responsabilizado solidariamente se detiver poderes de gerência e se tiver praticado ato ilícito no exercício dessa gerência, na forma do art. 135, III, do CTN;

k) a análise sistemática da ordem jurídica aponta para a responsabilidade solidária dos administradores, visto que estes, no regramento do Código Civil (art. 1.016), respondem solidariamente perante terceiros (inclusive o Estado) pela prática de atos ilícitos; não haveria sentido em ser o crédito tributário menos garantido que o crédito comum;" (Grifou-se e sublinhou-se.)Adiciono que o Poder Judiciário autoriza o redirecionamento de execução fiscal quando identificada, por indícios, a atuação de sócio, de direito ou de fato, na administração da pessoa jurídica devedora. Confira-se trecho de decisão adotada pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região na apreciação do agravo de instrumento nº 5024552-62.2018.4.04.0000/SC em 12 de julho de 2018:

“O redirecionamento da execução fiscal exige apenas a verificação de indícios da atuação dos sócios na administração da pessoa jurídica:

“[...] a jurisprudência da 1ª Seção desta Corte firmou-se, em consonância com entendimento atual da 1ª e 2ª Turmas do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que o redirecionamento contra o sócio-gerente somente tem lugar com início de prova de que o sócio agiu com excesso de mandato ou infringência à lei ou estatuto, não decorrendo da simples inadimplência no recolhimento de tributos.”(TRF4, Segunda Turma, AC 50247335020164047108, rel. Luciane Amaral Corrêa Münch, j. 8mar.2018).

Nesse sentido, também, TRF4, Segunda Turma, AC 50010975820164047204, rel. Sebastião Ogê Muniz, j. 13dez.2017.

“Considerando que a pretensão da agravante consiste no reconhecimento da sua ilegitimidade passiva, compete-lhe o ônus de apresentar as provas suficientes para afastar os indícios de sua responsabilização através de embargos à execução fiscal ou de exceção de executividade.””(Grifou-se.)Diante das considerações acima, considero improcedente a reclamação do impugnante quanto à nulidade do lançamento. Também não considero haver qualquer dissonância relativamente aos termos do artigo 2º da Portaria RFB nº 2.284, de 2010, posto que foram adequadamente descritos os fatos e apontado o enquadramento legal. Saliento, por oportuno, que o trabalho fiscal indicou o inciso III do artigo 135 do CTN (vide fl. 4579). Por fim, a defesa proposta pelo interessado representa manifestação clara da inexistência de qualquer dificuldade de compreensão da imputação.

Da ilegitimidade passiva

Valdecir reclama da falta de provas do recebimento de valores oriundos da sonegação fiscal. A fiscalização identificou que Valdecir emprestou recursos para a sua neta adquirir um valioso imóvel (<https://www.mandalacuritiba.com.br/>). Nessa operação de empréstimo, Valdecir incorreu em acréscimo patrimonial a descoberto. Em outras palavras, Valdecir não declarou rendimentos que justificassem a existência de valores passíveis de serem repassados à sua neta. De onde teriam vindo tais valores? Certamente da atividade comercial do empresário Valdecir, o administrador de maior expressão da Glass House para o público externo. Repriso algumas das fotografias expostas pelo Governo do Estado do Paraná em função da inauguração de investimentos estatais efetuados no Município de Piên, evento que contou com a presença do Governador do Estado e do Prefeito do Município. Seguem (<http://www.aen.pr.gov.br/modules/noticias/article.php?storyid=89579>):



Quanto à prática de atos ilícitos por Valdecir, já tratei do tema no item anterior.

Da atividade de Valdecir junto à Glass House

Já tratei das condições profissionais e patrimoniais de Eliana. Também já tratei da evolução dos negócios da Glass House a partir da Vitral sul, bem como da atuação do sócio administrador de fato do negócio (Valdecir). O depoimento de Eliana é lapidar a esse respeito. Quanto à exigência efetuada por Eliana, declinada quando da oitiva perante a Receita Federal, entendo que a não realização da regularização fiscal por ela “exigida” é prova cabal de que Eliana não detém, e jamais deteve, qualquer poder de comando, visto que a referida regularização pelo contribuinte (Glass House) não foi realizada. Repriso a pretensa súplica de Eliana (fls. 4474 e 4475):

“8 – A senhora pretende manter a formatação atual de condução dos negócios, no qual a administração e condução da pessoa jurídica é inteiramente entregue a terceiro não participante do quadro societário?

Resposta: O modelo atual está mostrando-se adequado, sem a intenção de sua alteração. Entretanto, fez, perante os administradores, a exigência de que a pessoa jurídica aderisse ao programa especial de parcelamento de débitos fiscais, regularizando a situação do contribuinte.” Da relação de Valdecir com a Vitral sul e a Global Glass Tratei, anteriormente, dos indícios que me conduziram a concluir que a atuação da Global Glass colimou a emissão fraudulenta de notas fiscais como forma de encobrir parte do faturamento da Glass House. Indiquei, na oportunidade, dez indícios convergentes. Isso constitui, a meu juízo, prova inequívoca da acusação. A alegação do impugnante é meramente formal, não encontrando alicerce probatório.

Da relação de Valdecir com a Embravidro

Valdecir alega que desejava sociedade unipessoal e que solicitou a Anderson o empréstimo do nome. Alegação é vazia diante da possibilidade da criação de empresa individual de responsabilidade limitada, nos termos da Lei nº 12.441, de 11 de julho de 2011.

Valdecir alega que Anderson foi posicionado como administrador da Embravidro em função de Valdecir já ser administrador da Glass House. Mais uma argumentação vazia, uma vez que ser administrador da Glass House não seria óbice para ser administrador da Embravidro.

Alega, ainda, que deixaria a Glass House quando a mesma começasse a gerar lucro. As provas coligidas aos autos indicam severa omissão de receitas. O crescimento do parque industrial foi estupendo, mesmo frente a um investimento formal de R\$ 100 mil. Lucro houve.

A pretensa administração de sociedades de terceiros cai ante a qualificação profissional e patrimonial de Eliana, matéria já esmiuçada.

Por fim, Valdecir tenta afastar a Embravidro dos fatos objeto do presente processo. É inegável, entretanto, que a referida sociedade está situada no mesmo endereço da Glass House, exerce a mesma atividade da Glass House e tem como sócios dois dos principais articuladores da referida sociedade.

Da relação de Valdecir com Anderson Durante

Valdecir tenta afastar o filho Anderson da prática de atos irregulares. Alega que ele é simples empregado. Anderson atua em tarefas estratégicas, tal qual a representação integral de Eliana. Foi Anderson quem compareceu perante a Receita Federal em Porto Alegre quando intimada a sócia formal, mesmo Eliana morando em Porto Alegre e ele não. Anderson detém pesados poderes formais de atuação frente à Glass House que Valdecir não detém. Difícil concluir que Anderson seja simples empregado sem qualquer participação na prática de atos ilícitos.

Da relação de Valdecir com Maria Elena e a Partisul

O trabalho fiscal referiu que Maria Elena seria esposa de Valdecir (fl. 4579). Tal não é verdadeiro, segundo documento da folha 4738. Isso, entretanto, não desvanece a participação ativa da Partisul nos fatos ilícitos, consoante já esclarecido no item "Da relação de Valdecir com Maria Elena e a Partisul" do presente voto. Maria Elena, ex-esposa de Valdecir e mãe de Anderson, participou ativamente dos negócios da Glass House por via da Partisul, sociedade da qual é sócia administradora.

Da relação de Valdecir com Alexandre José Baptista e a Tattica Sul

O relatório demonstra a forte participação de Alexandre José Baptista nos negócios Glass House. Isso se constata na integralização do capital social do interessado, cumulado com o passeio dos recursos por terceiras sociedades, bem como na outorga de procuração em favor de Alexandre com amplos poderes para atuar e nome de Eliana. Tanto Alexandre não era um simples prestador de serviços, que compareceu, juntamente com Anderson, perante a Receita Federal em Porto Alegre quando intimada a sócia formal Eliana. Não estava tratando de comércio exterior. Se o recurso utilizado na integralização de capital partiu da Vitral sul, tal qual afirmado pelo impugnante Valdecir, qual o motivo para o passeio do valor pela sociedade Capela de Santana Indústria e Comércio de Café Eireli? Difícil vislumbrar algum motivo que não seja o da ocultação da origem do valor, com o fito de tentar colorir o patrimônio de Eliana. O impugnante foi criativo ao tentar misturar o tema da integralização de capital com o cadastramento para atuar no comércio exterior, mas infelizmente as provas juntadas aos autos não deixam margem de dúvida a esse julgador. Difícil crer que uma sociedade com o faturamento da Vitral sul sequer tivesse talonário de cheques.

Da inexistência de responsabilidade de Valdecir com base no art. 135, III, do CTN

Já tratei dessa questão no item "Da nulidade do lançamento" acima.

Da inexistência de responsabilidade de Valdecir com base no art. 124, I, do CTN

Já tratei dessa questão no item “Da nulidade do lançamento” acima.

Das respostas às intimações fiscais

Os prazos concedidos para a apresentação de respostas às intimações foram elásticos. Houve a apresentação de documentos fora do prazo, inclusive (fls. 4547 e 4548). Assim, não tem sentido a reabertura do prazo para apresentar documentos. A propósito, o impugnante deve apresentar, juntamente com a impugnação, as provas que possuir (art. 16, III, do Decreto nº 70.235, de 1972). Após a impugnação, a apresentação de provas resta condicionada aos termos do parágrafo quarto do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972. Não me parece que seja o caso.

Do pedido

Diante das razões acima declinadas, julgo improcedente a impugnação apresentada por Valdecir Durante.

Impugnação de Anderson Durante**Da nulidade do procedimento fiscal**

Ao início do presente voto, esclareci a divisão do Paf em duas fases: a inquisitória e a processual. É a segunda que contempla a dinâmica por meio da qual se colocará fim à lide ou ao litígio, que é o conflito de interesses qualificado pela pretensão de um e a resistência de outro. Nessa segunda fase, vigem os princípios da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal. O exercício do direito de defesa se dá na fase processual. Assim, não vislumbro qualquer irregularidade em função da reclamada falta de participação do impugnante na fase inquisitória. O momento adequado para ele apresentar seu protesto é justamente agora, na fase processual. Tal já se verifica.

Da nulidade do lançamento O auto de infração indica claramente a base legal da imputação de responsabilidade: artigos 124, I, e 135 do CTN (fls. 4331 e 4332).

O “Relatório da Ação Fiscal” contempla vários indícios convergentes do exercício da administração das atividades da Glass House por parte de Anderson. Aliás, não só da Glass House, pois Anderson também atuou fortemente por via da Vitral sul. Cabível recordar que Anderson detinha procurações concedidas pelos sócios formais da Vitral sul e da Glass House, outorgando-lhe amplos poderes para o exercício da administração das referidas sociedades. Anderson detinha poderes para agir em nome de Eliana. Tanto é assim que foi ele quem compareceu perante a Receita Federal para responder a intimação a ela dirigida. Anderson ainda auferiu resultados econômicos das operações negociais desenvolvidas. Para o Fisco foi informado que a Glass House operava com prejuízos, mas Anderson conseguiu adquirir imóvel valioso, mais adiante repassado à filha (<https://www.mandalacuritiba.com.br/>). As sociedades envolvidas na trama que culminou na redução das receitas da Glass House, bem como na separação dos

bens móveis e imóveis utilizados na exploração do negócio, estão ligadas a Anderson. Só para recordar, a omissão de receitas chegou a R\$ 111 milhões ao longo do triênio 2013/2015 (fl. 4550). Esse um resumo daquilo que consta do relatório. Concluindo, Anderson é sócio administrador de fato da Glass House, pois atua com amplos poderes e colhe os resultados da atividade negocial.

Retomo, então, as normas que embasaram a imputação.

O CTN trata da obrigação tributária em seu Título II.

O Capítulo IV do Título II do CTN aborda o tema acerca do sujeito passivo, que pode ser o contribuinte, pessoa que “tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”, ou o responsável, pessoa que “sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei” (art. 121). Mais adiante, no artigo 124, ainda dentro do mesmo Capítulo IV, o CTN fixa a extensão da obrigação tributária, por solidariedade, a “pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal” (inciso I) e a “pessoas expressamente designadas por lei” (inciso II, grifado e sublinhado). A solidariedade, no caso de uma dívida, faz com que cada devedor (contribuinte e responsável) reste obrigado à dívida toda (art. 264 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002).

O interesse comum de Anderson em relação à Glass House se revela em função do acervo indiciário indicar que Anderson se utilizou da pessoa jurídica (Glass House) para levar a efeito negócios comerciais sem a quitação dos tributos devidos, obtendo os resultados dessa atividade. Figuram “laranjas” no quadro societário da pessoa jurídica como forma de obstaculizar eventuais cobranças tributárias. Já os benefícios colhidos por via da sociedade retornam aos seus efetivos operadores, nunca aos sócios de fachada, como é o caso de Eliana (pessoa que percebeu R\$ 2 mil mensais a título de pró-labore). O tributo não recolhido se transformou em ganho para a sociedade e, por via de consequência, em ganho para os operadores de fato do negócio. Esse o mote do interesse comum. Observe-se que Anderson constituiu, juntamente com Valdecir, sociedade (Embravidro) no mesmo endereço da Glass House, para fins da exploração do mesmo negócio (fls. 3518 e 3519). Anderson adquiriu um luxuoso apartamento (<https://www.mandalacuritiba.com.br/>), mais adiante repassado para a sua filha Marina Morbini Durante. O ciclo se fecha, partindo da administração e chegando à colheita dos resultados.

A aplicação do disposto no artigo 124, I, do CTN configura uma das hipóteses de responsabilização aplicada ao caso dos autos em função dos fatos descortinados pela fiscalização. Passo, então, à aplicação do disposto no artigo 135, III, do CTN.

O Capítulo V do Título II versa sobre a responsabilidade tributária quando excluída a responsabilidade do contribuinte ou quando atribuída a ele em caráter supletivo. Confira-se a redação do artigo 128 do CTN:

“Art. 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.” O artigo 135, III, do CTN, contém a seguinte redação:

“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:

III- os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.” Anderson atuou como sócio de fato da Glass House, sendo um dos comandantes do negócio. Sob a administração de Anderson, a Glass House cometeu ilícitos tributários amplamente documentados nos autos. Houve a utilização de interpostas pessoas para a emissão de notas fiscais. Tais notas acobertaram parte das vendas efetuadas pela Glass House, ocasionando a redução (omissão) das receitas de vendas efetivamente realizadas e motivando a apuração de resultados fiscais negativos nos anos-calendário 2013 a 2015. A responsabilidade em questão é solidária. Confira-se parte das conclusões do Parecer PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, adotado em 14 de janeiro de 2009:

“Em resumo, alinhamos aqui os fundamentos e as conclusões do presente Parecer:

- a) A responsabilidade do dito “sócio-gerente”, de acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, decorre de sua condição de “gerente” (administrador), e não da sua condição de sócio;
- b) A responsabilidade do administrador, por força do art. 135 do CTN, na linha da jurisprudência do STJ, é subjetiva e decorre de prática de ato ilícito;
- c) Para efeito de aplicação do art. 135, III, do CTN, responde também a pessoa que, de fato, administra a pessoa jurídica, ainda que não constem seus poderes expressamente do estatuto ou contrato social;
- d) A responsabilidade dos administradores, de acordo com a jurisprudência do STJ, não pode ser entendida como exclusiva (responsabilidade substitutiva), porquanto se admite na Corte Superior que a ação de execução fiscal seja ajuizada, ao mesmo tempo, contra a pessoa jurídica e o administrador;
- ...
- j) A jurisprudência do STJ aponta para a responsabilidade solidária, inclusive em precedentes desfavoráveis à Fazenda Nacional, em que se afirma que o “sócio” só pode ser responsabilizado solidariamente se detiver poderes de gerência e se tiver praticado ato ilícito no exercício dessa gerência, na forma do art. 135, III, do CTN;

k) a análise sistemática da ordem jurídica aponta para a responsabilidade solidária dos administradores, visto que estes, no regramento do Código Civil (art. 1.016), respondem solidariamente perante terceiros (inclusive o Estado) pela prática de atos ilícitos; não haveria sentido em ser o crédito tributário menos garantido que o crédito comum;" (Grifou-se e sublinhou-se.)Adiciono que o Poder Judiciário autoriza o redirecionamento de execução fiscal quando identificada, por indícios, a atuação de sócio, de direito ou de fato, na administração da pessoa jurídica devedora. Confira-se trecho de decisão adotada pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região na apreciação do agravo de instrumento nº 5024552-62.2018.4.04.0000/SC em 12 de julho de 2018:

"O redirecionamento da execução fiscal exige apenas a verificação de indícios da atuação dos sócios na administração da pessoa jurídica:

"[...] a jurisprudência da 1ª Seção desta Corte firmou-se, em consonância com entendimento atual da 1ª e 2ª Turmas do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que o redirecionamento contra o sócio-gerente somente tem lugar com início de prova de que o sócio agiu com excesso de mandato ou infringência à lei ou estatuto, não decorrendo da simples inadimplência no recolhimento de tributos."(TRF4, Segunda Turma, AC 50247335020164047108, rel. Luciane Amaral Corrêa Münch, j. 8mar.2018).

Nesse sentido, também, TRF4, Segunda Turma, AC 50010975820164047204, rel. Sebastião Ogê Muniz, j. 13dez.2017.

"Considerando que a pretensão da agravante consiste no reconhecimento da sua ilegitimidade passiva, compete-lhe o ônus de apresentar as provas suficientes para afastar os indícios de sua responsabilização através de embargos à execução fiscal ou de exceção de executividade.""(Grifou-se.)Diante das considerações acima, considero improcedente a reclamação do impugnante quanto à nulidade do lançamento. Também não considero haver qualquer dissonância relativamente aos termos do artigo 2º da Portaria RFB nº 2.284, de 2010, posto que foram adequadamente descritos os fatos e apontado o enquadramento legal. Saliento, por oportuno, que o trabalho fiscal indicou o inciso III do artigo 135 do CTN (vide fl. 4579). Por fim, a defesa proposta pelo interessado representa manifestação clara da inexistência de qualquer dificuldade de compreensão da imputação.

Da ilegitimidade passiva

As reclamadas provas do recebimento dos valores decorrentes da sonegação estão consubstanciadas na aquisição de um luxuoso apartamento por Anderson (<https://www.mandalacuritiba.com.br/>), mais adiante repassado para a sua filha Marina Morbini Durante. Importante salientar que esse imóvel é a residência de Anderson (fls. 5900 e 4193 a 4233). De onde vieram os recursos para tanto? Quando repassado o imóvel para a filha, Anderson teria emprestado recursos à adquirente. Tal empréstimo significou acréscimo patrimonial a descoberto para Anderson. Não bastasse isso, entre 2015 e 2016, Anderson movimentou R\$ 2,3 milhões de reais, sendo que 71,4 % de valor teve como origem a Glass House (fls.

4556 a 4558). Os salários que a escrituração da Glass House indica como pagos a Anderson montam R\$ 97 mil em 2015 e R\$ 71 mil em 2016. Qual a origem da diferença? Lucros, por certo. Essa é a única conclusão possível. Anderson acusa Valdecir de ser o real administrador. Ele seria simples empregado. Ocorre, entretanto, que os vultosos valores por ele recebidos não se coadunam com a remuneração de um simples empregado. A relação familiar efetivamente não é motivo para a imputação de responsabilidade, mas a teia negocial firmada entre parentes e terceiros é. É isso que consta dos autos. Quanto à aplicação dos artigos 124, I, e 135, III, do CTN, já tratei do tema no item “Da nulidade do lançamento” acima.

Da relação de Anderson com a Glass House

A trilha do dinheiro mostra que Anderson era sócio de fato da Glass House. As procurações a ele outorgadas denunciavam poderes de administrador. Então, Anderson era sócio administrador de fato. A alegação de que era simples empregado cai ante a magnitude dos valores por ele recebidos da sociedade. Não bastasse isso, Anderson é apontado como “empresário” ou “comerciante” nas procurações públicas que lhe foram outorgadas (fls. 299, 303, 307 e 552). Quando compra um imóvel, Anderson se diz “EMPRESÁRIO” (fl. 4196). Quando cede direitos sobre o referido imóvel, também se diz “empresário” (fl. 4209). Quando se apresenta perante o Fisco Federal, se diz “gerente comercial” (fl. 5900). Anderson não é um jovem inexperiente. Fez 48 anos no dia 19 de junho de 2019, posto que nasceu em 19 de junho de 1971 (fl. 443). Detém poderes para “administrar a referida firma [Glass House], podendo comprar e vender mercadorias conforme o objeto social da empresa, pagar e receber contas, requerer e assinar o que for necessário perante repartições públicas e/ou particulares, federais, estaduais, municipais, Fazenda, Alfândegas, Institutos, Empresas, Justiça do Trabalho, sociedades, indústrias e comércio, Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviço – ICMS, assinar guias, conhecimentos, requerimentos, termos de responsabilidade, solicitar certidões e demais documentos que venham a ser precisos; defender seus negócios perante autoridades fiscais e administrativas, admitir e demitir empregados, assinar carteiras profissionais; conceder férias, fixar remunerações; representar em juízo, em qualquer instância ou tribunal, constituir advogado, agir “ad judicium et extra e ad negotia”, e mais os especiais de transigir, acordar, discordar, recorrer, apelar, firmar compromissos, usar e seguir dos recursos legais, receber, dar quitação, assinar recibos; representar perante estabelecimentos bancários em geral, inclusive Banco Banrisul S/A, Banco do Brasil S/A, Banco Itaú S/A, Banco Bradesco S/A e Caixa Econômica Federal, podendo abrir, movimentar e encerrar contas correntes, depositar e retirar importâncias, emitir, assinar e endossar cheques, sacar mesmo a descoberto, solicitar saldos e extratos de contas, cadastrar senhas, requisitar talões de cheques, cartões magnéticos, efetuar pagamentos e transferências por meio eletrônico, emitir e endossar notas promissórias e

duplicatas de fatura, prestando declarações e justificações, assinando todo e qualquer documento preciso, recebendo importância e dando quitação; fazer e assinar declaração do imposto de renda, bem como receber restituição do mesmo; assinar e receber correspondências, registrados, encomendas, reembolsos e o que mais pertença à outorgante; participar de concorrências, tomadas de preço, apresentar produtos, estipular condições, prazos, preços, assinar contratos, termos e demais documentos; bem como poderes específicos para confessar e receber citação, enfim, praticar todos os demais atos compatíveis com a natureza da presente outorga de poder de representação" (fls. 552 e 553). Os termos da procuração não deixam dúvidas em torno da condição de Anderson. A amplitude da atuação e o poder de ação não são as normais de um empregado. Longe disso. São os poderes de um administrador.

Do imóvel em nome de terceiro

Já tratei da aquisição do imóvel sito à Rua Brasiliano Itiberê nº 3940, apartamento 602, em Curitiba, PR (fls. 5900 e 4193 a 4233 - <https://www.mandalacuritiba.com.br/>), local de residência de Anderson (fl. 5900). As pessoas que teriam emprestado os valores necessários à aquisição do imóvel por Marine Morbini Durante incorreram, todas, em acréscimo patrimonial a descoberto. Anderson movimentou R\$ 2,3 milhões de reais nos anos 2015/2016, sendo que 71,4 % desse valor teve como origem a Glass House (fls. 4556 a 4558). Tinha poderes totais frente à Glass House. Foi sócio administrador de fato. Isso coloca pá de cal sobre essa questão.

Da relação de Anderson com a Embravidro

A alegação é a mesma do pai. Já tratei desse assunto anteriormente. Se o objetivo fosse a criação de uma entidade unipessoal, Valdecir poderia ter instituído uma EIRELI. Não o fez. Mas vamos adiante. Se a finalidade era o "empréstimo" do nome de Anderson, por qual motivo a participação de Anderson foi de 30%? Não seria mais adequada uma participação mínima? Quanto à pretensa autonomia da Embravidro em relação à Glass House, o impugnante apresenta argumentos sem lastro probatório.

Da inexistência de responsabilidade de Anderson com base no art. 124, I, do CTN

Já tratei dessa questão no item "Da nulidade do lançamento" acima.

Da inexistência de responsabilidade de Anderson com base no art. 135, III, do CTN

Já tratei dessa questão no item "Da nulidade do lançamento" acima.

Do pedido

Diante das razões acima declinadas, julgo improcedente a impugnação apresentada por Anderson Durante.

Impugnação de Maria Elena Zanin Durante

Da nulidade do lançamento

O auto de infração indica claramente a base legal da imputação de responsabilidade: artigos 124, I, e 135 do CTN (fl. 4331).

O “Relatório da Ação Fiscal” contempla vários indícios convergentes do exercício da administração das atividades envolvendo a Glass House, em sentido lato, por parte de Maria Elena. Maria Elena é a sócia administradora da Partisul. A Partisul concentrava os bens móveis e imóveis que atendiam as operações da Vitral sul. Mais adiante, atuou da mesma forma em relação à Glass House. Vale reprimir, mais uma vez, o texto da Lei Municipal (Piên) nº 1.254, de 21 de dezembro de 2015, através do qual houve a doação de terreno onde hoje está localizado o parque fabril da Glass House (Piên, Paraná – fl. 3025):

“1- Estabelecem as partes que a empresa Construtora Implantec Ltda. –Divisão Móveis, fará a doação dos 2 (dois) imóveis objeto da demanda para a empresa Partisul Participações Ltda., CNPJ nº 07.501.044/0001-11 do grupo econômico Glass House do Brasil Importação e Exportação Ltda., para implantação do parque fabril, devendo escriturar a referida doação no prazo de 120 (cento e vinte) dias, contados a partir da homologação judicial do presente acordo.”(Grifou-se e sublinhou-se.)

Como se vê, a Partisul, que tem Maria Elena como sócia administradora, já se fazia presente na gênese da Glass House.

A Fiscalização investigou a atuação empresarial da Partisul. Identificou que a atividade inicial da Partisul foi o aluguel de bens para a Vitral sul. Posteriormente, passou a alugar bens para a Glass House.

Mais adiante, a Partisul e a Glass House negociaram (compra e venda) bens móveis (maquinário). A Glass House restou inadimplente. Os contratos não previam quaisquer garantias. Não continham cláusulas que tratassem de inadimplência, juros, multas etc. Não houve, sequer, a assinatura de testemunhas nos contratos firmados. Houve distrato. As máquinas permaneceram em poder da Glass House. As partes contratantes não litigaram em torno dessa questão. Todos os indícios conduziram à conclusão de que os contratos não passavam de um simulacro, motivo pelo qual a fiscalização arrematou (fls. 4497 e 4498):

“Tais fatos, tomados em seu conjunto, além de demonstrar a sucessão empresarial, também demonstram que a PARTISUL, uma das reais beneficiárias do esquema, é quem forneceu os imóveis e a maior parte das máquinas e equipamentos para que as empresas operacionais do grupo pudessem produzir.

Portanto, conclui-se também que há blindagem patrimonial, na medida em que a empresa que detém os bens, a PARTISUL - espécie de holding operacional do grupo -, não é a mesma que pratica os fatos geradores dos tributos ligados à receita bruta (VITRALSUL e GLASS HOUSE). Como visto, as empresas operacionais que, praticam os fatos geradores dos tributos ligados à receita bruta, por sua vez, estão em nome de interpostas pessoas, blindando, assim, de forma fraudulenta,

os bens e os reais beneficiários.” Difícil não concordar com a autoridade lançadora, ainda mais considerando que a sócia administradora da Partisul atuou ainda na aquisição do terreno onde restaria assentada a sede da Glass House.

Retomo, então, as normas que embasaram a imputação.

O CTN trata da obrigação tributária em seu Título II.

O Capítulo IV do Título II do CTN aborda o tema acerca do sujeito passivo, que pode ser o contribuinte, pessoa que “tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”, ou o responsável, pessoa que “sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei” (art. 121). Mais adiante, no artigo 124, ainda dentro do mesmo Capítulo IV, o CTN fixa a extensão da obrigação tributária, por solidariedade, a “pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal” (inciso I) e a “pessoas expressamente designadas por lei” (inciso II, grifado e sublinhado). A solidariedade, no caso de uma dívida, faz com que cada devedor (contribuinte e responsável) reste obrigado à dívida toda (art. 264 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002).

O interesse comum de Maria Elena em relação à Glass House se revela em função do acervo indiciário indicar que a Glass House/Vitralsul era parceiro comercial umbilical da Partisul. Modificada a roupagem, de Vitralsul para Glass House, a Partisul não só seguiu o parceiro como lhe preparou o terreno, literalmente. Frente a esse cliente eram realizados negócios que não eram permeados pela independência, ou seja, que não restavam baseados em condições de mercado. Os contratos não seguem formalidades. Os negócios são efetivados sem a previsão de garantias, penalidades etc. Feito o distrato, os bens objeto do contrato inadimplido permanecem com o inadimplente. Toda uma gama de indícios conduzem para a existência de uma unidade negocial da Partisul com a Glass House/Vitralsul. A Partisul está de tal forma jungida à Glass House/Vitralsul que só se pode concluir que a primeira seja um apêndice da segunda. Nesse contexto, a Partisul tem interesse comum nos fatos tributários levados à pela Glass House. Maria Elena era a sócia administradora da Partisul. Também detinha o mesmo interesse. Maria Elena agiu por via da Partisul. Cabível lembrar, nesse passo, que Maria Elena também forneceu recursos, juntamente com Valdecir e Anderson, para a compra de um luxuoso apartamento (<https://www.mandalacuritiba.com.br/>) por sua neta Marina Morbini Durante, filha de Anderson. Referido imóvel havia sido adquirido originalmente por Anderson em 2015, que efetuou cessão de direitos para a filha em 2017 (fls. 4193 a 4233). Interessante registrar que todas as pessoas que doaram recursos em favor de Marine para a compra do imóvel acabaram por incorrer em acréscimo patrimonial a descoberto (fl. 4559). O ciclo se fecha, partindo da administração e chegando à colheita dos resultados.

A aplicação do disposto no artigo 124, I, do CTN configura uma das hipóteses de responsabilização aplicada ao caso dos autos em função dos fatos descortinados pela fiscalização. Passo, então, à aplicação do disposto no artigo 135, III, do CTN.

O Capítulo V do Título II versa sobre a responsabilidade tributária quando excluída a responsabilidade do contribuinte ou quando atribuída a ele em caráter supletivo. Confira-se a redação do artigo 128 do CTN:

“Art. 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.” O artigo 135, III, do CTN, contém a seguinte redação:

“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:

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.” Maria Elena atuou como sócia de fato da Glass House. Como sócia administradora da Partisul, atuou de sorte a dotar a Glass House de bens necessários à produção em relações nitidamente fraternais, ou seja, sem independência e desvinculadas das regras de mercado. Como dito anteriormente, a Partisul era um apêndice da Glass House, participando dos resultados do negócio, lícitos e ilícitos. Os negócios ilícitos acobertaram parte das vendas efetuadas pela Glass House, ocasionando a redução (omissão) das receitas de vendas efetivamente realizadas e motivando a apuração de resultados fiscais negativos nos anos-calendário 2013 a 2015. A responsabilidade em questão é solidária. Confira-se parte das conclusões do Parecer PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, adotado em 14 de janeiro de 2009:

“Em resumo, alinhamos aqui os fundamentos e as conclusões do presente Parecer:

- a) A responsabilidade do dito “sócio-gerente”, de acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, decorre de sua condição de “gerente” (administrador), e não da sua condição de sócio;
- b) A responsabilidade do administrador, por força do art. 135 do CTN, na linha da jurisprudência do STJ, é subjetiva e decorre de prática de ato ilícito;
- c) Para efeito de aplicação do art. 135, III, do CTN, responde também a pessoa que, de fato, administra a pessoa jurídica, ainda que não constem seus poderes expressamente do estatuto ou contrato social;
- d) A responsabilidade dos administradores, de acordo com a jurisprudência do STJ, não pode ser entendida como exclusiva (responsabilidade substitutiva),

porquanto se admite na Corte Superior que a ação de execução fiscal seja ajuizada, ao mesmo tempo, contra a pessoa jurídica e o administrador;

...

j) A jurisprudência do STJ aponta para a responsabilidade solidária, inclusive em precedentes desfavoráveis à Fazenda Nacional, em que se afirma que o “sócio” só pode ser responsabilizado solidariamente se detiver poderes de gerência e se tiver praticado ato ilícito no exercício dessa gerência, na forma do art. 135, III, do CTN;

k) a análise sistemática da ordem jurídica aponta para a responsabilidade solidária dos administradores, visto que estes, no regramento do Código Civil (art. 1.016), respondem solidariamente perante terceiros (inclusive o Estado) pela prática de atos ilícitos; não haveria sentido em ser o crédito tributário menos garantido que o crédito comum;" (Grifou-se e sublinhou-se.)Adiciono que o Poder Judiciário autoriza o redirecionamento de execução fiscal quando identificada, por indícios, a atuação de sócio, de direito ou de fato, na administração da pessoa jurídica devedora. Confira-se trecho de decisão adotada pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região na apreciação do agravo de instrumento nº 5024552-62.2018.4.04.0000/SC em 12 de julho de 2018:

“O redirecionamento da execução fiscal exige apenas a verificação de indícios da atuação dos sócios na administração da pessoa jurídica:

“[...] a jurisprudência da 1ª Seção desta Corte firmou-se, em consonância com entendimento atual da 1ª e 2ª Turmas do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que o redirecionamento contra o sócio-gerente somente tem lugar com início de prova de que o sócio agiu com excesso de mandato ou infringência à lei ou estatuto, não decorrendo da simples inadimplência no recolhimento de tributos.”(TRF4, Segunda Turma, AC 50247335020164047108, rel. Luciane Amaral Corrêa Münch, j. 8mar.2018).

Nesse sentido, também, TRF4, Segunda Turma, AC 50010975820164047204, rel. Sebastião Ogê Muniz, j. 13dez.2017.

“Considerando que a pretensão da agravante consiste no reconhecimento da sua ilegitimidade passiva, compete-lhe o ônus de apresentar as provas suficientes para afastar os indícios de sua responsabilização através de embargos à execução fiscal ou de exceção de executividade.””(Grifou-se.)Diante das considerações acima, considero improcedente a reclamação da impugnante quanto à nulidade do lançamento. Também não considero haver qualquer dissonância relativamente aos termos do artigo 2º da Portaria RFB nº 2.284, de 2010, posto que foram adequadamente descritos os fatos e apontado o enquadramento legal. Saliento, por oportuno, que o trabalho fiscal indicou o inciso III do artigo 135 do CTN (vide fl. 4579). Por fim, a defesa proposta pela interessada representa manifestação clara da inexistência de qualquer dificuldade de compreensão da imputação.

Da nulidade do procedimento fiscal

Ao início do presente voto, esclareci a divisão do PAF em duas fases: a inquisitória e a processual. É a segunda que contempla a dinâmica por meio da qual se colocará fim à lide ou ao litígio, que é o conflito de interesses qualificado pela pretensão de um e a resistência de outro. Nessa segunda fase, vigem os princípios da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal. O exercício do direito de defesa se dá na fase processual. Assim, não vislumbro qualquer irregularidade em função da reclamada falta de participação do impugnante na fase inquisitória. O momento adequado para ele apresentar seu protesto é justamente agora, na fase processual. Tal já se verifica.

Da ilegitimidade passiva

Já tratei das questões ventiladas pela impugnante no presente item quando da análise do item “Da nulidade do lançamento”. Entendo que a Partisul não passa de um apêndice da Glass House. Como Maria Elena era sócia administradora da Partisul, também é, por via de consequência, sócia administradora de fato da Glass House. Assim, correta a aplicação da norma constante do artigo 135, III, do CTN. As provas dos autos alicerçam as conclusões acima. Temos contratos fraternos, inadimplências perdoadas, aquisição de terreno pela “Partisul Participações Ltda., CNPJ nº 07.501.044/0001-11 do grupo econômico Glass House do Brasil Importação e Exportação Ltda., para implantação do parque fabril”, acréscimo patrimonial a descoberto da sócia, entre outras. Reconheço, entretanto, que Maria Elena não é esposa de Valdecir. O fato de Maria Elena ser ex-esposa de Valdecir não afasta a possibilidade da manutenção de uma relação próxima, de ordem econômica, da Partisul com a Glass House, sociedade comandada por Valdecir e que tem em Anderson um procurador onipotente, filho de Maria Elena. As provas demonstram que havia a relação próxima, a sociedade de fato.

Da atividade exercida por Maria Elena

Maria Elena alega que Valdecir não participou da administração da Partisul. Valdecir decidiu descontinuar a Vitral sul, cliente mor da Partisul, e a Partisul seguiu a nova roupagem dos negócios liderados por Valdecir (Glass House). A Partisul tomou parte central em atos preparatórios da migração (aquisição de terreno para o parque fabril). Os negócios realizados entre a Partisul e a Glass House foram realizados sem independência, ou seja, não estavam baseados em condições de mercado. Essa relação íntima entre as partes denota que a Partisul era um apêndice da Glass House. A atuação de Maria Elena foi fundamental para a transferência dos negócios liderados por Valdecir de São Bento do Sul para Piên. Interessante verificar que Maria Elena reside em São Bento do Sul, SC (fl. 4653), mas a Partisul tem sede em Curitiba, PR (fl. 4704), local da moradia do filho Anderson, o procurador com amplos poderes da Glass House.

Da relação da Partisul com a Glass House e a Vitral sul

Alega que a Partisul jamais foi holding, mas a Partisul apontou em seus registros perante o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica que exerce a atividade de

“Holdings de instituições não-financeiras” (fl. 7126). Holding de qual grupo societário? Só pode ser do grupo econômico Glass House do Brasil Importação e Exportação Ltda., aquele referido pela Lei Municipal (Piên) nº 1.254, de 21 de dezembro de 2015.

Já tratei, no presente voto, das relações mantidas pela Partisul com a Vitral sul e a Glass House, bem como da atuação de Maria Elena nesse contexto. O fato de existirem relações com terceiros, não provadas e só alegadas, não afasta as conclusões até aqui sustentadas, ou seja, que Maria Elena é sócia administradora de fato da Glass House.

Da inexistência do grupo econômico

Não houve o preenchimento de requisitos legais para que se considere existente qualquer grupo societário em função de se tratar de um grupo societário de fato, e não de direito. O lançamento de ofício pode ser efetuado em razão da apuração de fatos comprovados. Os indícios indicam a existência do grupo econômico. Tal grupo não foi constituído segundo os termos da lei. É um fato. A regra do artigo 149, VII, do CTN permite o lançamento nesses termos.

O segundo parágrafo do item anterior do presente voto atende as demais alegações da impugnante nesse item.

Da ausência de interesse comum

Já tratei dessa questão no item “Da nulidade do lançamento” acima.

Da remota hipótese da existência do grupo econômico

A correalização negada pela impugnante resta facilmente identifica em função da atuação de Maria Elena e da Partisul já na gênese da Glass House, quando da aquisição do terreno. O ente público que doou o terreno já identificou, em 2015, a existência do grupo econômico.

Da ausência da prova exigida pelo artigo 135, III, do CTN

Já tratei dessa questão no item “Da nulidade do lançamento” acima.

Da ausência da prova exigida pelo artigo 135, III, do CTN

Já tratei dessa questão no item “Da nulidade do lançamento” acima.

Quanto à atuação de Maria Elena frente à Partisul, basta referir que ela era sócia da Partisul durante a maior do período sob fiscalização. Nesse período, foi ladeada pela neta Marine Morbine Durante. Marine nasceu no dia 1º de março de 1996. Em 2013, primeiro ano objeto de fiscalização, Marine completou 17 anos. Certamente não era Marine quem comandava os negócios. Em setembro de 2015, ingressou nova sócia no quadro social: Larissa Durante Just. Larissa é filha de Maria Elena. Não tenho dúvida de que Maria Elena foi a sócia administradora de fato da Partisul nos atos preparatórios ao cometimento dos ilícitos identificados nos autos e durante o período objeto de fiscalização.

Diante das razões acima declinadas, julgo improcedente a impugnação apresentada por Maria Elena Zanin Durante.

Impugnação da Partisul

O auto de infração indica claramente a base legal da imputação de responsabilidade: artigo 124, I, do CTN (fl. 4331).

O “Relatório da Ação Fiscal” contempla vários indícios convergentes do exercício da administração das atividades envolvendo a Glass House, em sentido lato, por parte de Maria Elena e da Partisul, sociedade da qual Maria Elena é a sócia administradora. A Partisul concentrava os bens móveis e imóveis que atendiam as operações da Vitral sul. Mais adiante, atuou da mesma forma em relação à Glass House. Vale reprimir, mais uma vez, o texto da Lei Municipal (Piên) nº 1.254, de 21 de dezembro de 2015, através do qual houve a doação de terreno onde hoje está localizado o parque fabril da Glass House (Piên, Paraná – fl. 3025):

“1- Estabelecem as partes que a empresa Construtora Implantec Ltda. –Divisão Móveis, fará a doação dos 2 (dois) imóveis objeto da demanda para a empresa Partisul Participações Ltda., CNPJ nº 07.501.044/0001-11 do grupo econômico Glass House do Brasil Importação e Exportação Ltda., para implantação do parque fabril, devendo escriturar a referida doação no prazo de 120 (cento e vinte) dias, contados a partir da homologação judicial do presente acordo.”(Grifou-se e sublinhou-se.)Como se vê, a Partisul, que tem Maria Elena como sócia administradora, já se fazia presente na gênese da Glass House.

A Fiscalização investigou a atuação empresarial da Partisul. Identificou que a atividade inicial da Partisul foi o aluguel de bens para a Vitral sul. Posteriormente, passou a alugar bens para a Glass House.

Mais adiante, a Partisul e a Glass House negociaram (compra e venda) bens móveis (maquinário). A Glass House restou inadimplente. Os contratos não previam quaisquer garantias. Não continham cláusulas que tratassem de inadimplência, juros, multas etc. Não houve, sequer, a assinatura de testemunhas nos contratos firmados. Houve distrato. As máquinas permaneceram em poder da Glass House. As partes contratantes não litigaram em torno dessa questão. Todos os indícios conduziram à conclusão de que os contratos não passavam de um simulacro, motivo pelo qual a fiscalização arrematou (fls. 4497 e 4498):

“Tais fatos, tomados em seu conjunto, além de demonstrar a sucessão empresarial, também demonstram que a PARTISUL, uma das reais beneficiárias do esquema, é quem forneceu os imóveis e a maior parte das máquinas e equipamentos para que as empresas operacionais do grupo pudessem produzir.

Portanto, conclui-se também que há blindagem patrimonial, na medida em que a empresa que detém os bens, a PARTISUL - espécie de holding operacional do grupo -, não é a mesma que pratica os fatos geradores dos tributos ligados à receita bruta (VITRALSUL e GLASS HOUSE). Como visto, as empresas operacionais que, praticam os fatos geradores dos tributos ligados à receita bruta, por sua vez,

estão em nome de interpostas pessoas, blindando, assim, de forma fraudulenta, os bens e os reais beneficiários.” Difícil não concordar com a autoridade lançadora, ainda mais considerando que a Partisul atuou ainda na aquisição do terreno onde restaria assentada a sede da Glass House.

Retomo, então, as normas que embasaram a imputação.

O CTN trata da obrigação tributária em seu Título II.

O Capítulo IV do Título II do CTN aborda o tema acerca do sujeito passivo, que pode ser o contribuinte, pessoa que “tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”, ou o responsável, pessoa que “sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei” (art. 121). Mais adiante, no artigo 124, ainda dentro do mesmo Capítulo IV, o CTN fixa a extensão da obrigação tributária, por solidariedade, a “pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal” (inciso I) e a “pessoas expressamente designadas por lei” (inciso II, grifado e sublinhado). A solidariedade, no caso de uma dívida, faz com que cada devedor (contribuinte e responsável) reste obrigado à dívida toda (art. 264 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002).

O interesse comum da Partisul e de Maria Elena, sócia administradora da Partisul, em relação à Glass House se revela em função do acervo indiciário indicar que a Glass House/Vitralsul era parceiro comercial umbilical da Partisul. Modificada a roupagem, de Vitralsul para Glass House, a Partisul não só seguiu o parceiro como lhe preparou o terreno, literalmente. Frente a esse cliente eram realizados negócios que não eram permeados pela independência, ou seja, que não restavam baseados em condições de mercado. Os contratos não seguem formalidades. Os negócios são efetivados sem a previsão de garantias, penalidades etc. Feito o distrato, os bens objeto do contrato inadimplido permanecem com o inadimplente. Todos esses indícios conduzem para a existência de uma unidade negocial da Partisul com a Glass House/Vitralsul. A Partisul está de tal forma jungida à Glass House/Vitralsul que só se pode concluir que a primeira seja um apêndice da segunda. Nesse contexto, a Partisul tem interesse comum nos fatos tributários levados a efeito pela Glass House. Maria Elena era a sócia administradora da Partisul. Também detinha o mesmo interesse. Maria Elena agiu por via da Partisul. Cabível lembrar, nesse passo, que Maria Elena também forneceu recursos, juntamente com Valdecir e Anderson, para a compra de um luxuoso apartamento (<https://www.mandalacuritiba.com.br/>) por sua neta Marina Morbini Durante, filha de Anderson. Referido imóvel havia sido adquirido originalmente por Anderson em 2015, que efetuou cessão de direitos para a filha em 2017 (fls. 4193 a 4233). Interessante registrar que todas as pessoas que doaram recursos em favor de Marine para a compra do imóvel acabaram por incorrer em acréscimo patrimonial a descoberto (fl. 4559). O ciclo se fecha, partindo da administração e chegando à colheita dos resultados.

A aplicação do disposto no artigo 124, I, do CTN configura uma das hipóteses de responsabilização aplicada ao caso dos autos em função dos fatos descortinados pela fiscalização.

Diante das considerações acima, considero improcedente a reclamação do impugnante.

Do cerceamento do direito de defesa

Ao início do presente voto, esclareci a divisão do Paf em duas fases: a inquisitória e a processual. É a segunda que contempla a dinâmica por meio da qual se colocará fim à lide ou ao litígio, que é o conflito de interesses qualificado pela pretensão de um e a resistência de outro. Nessa segunda fase, vigem os princípios da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal. O exercício do direito de defesa se dá na fase processual. Assim, não vislumbro qualquer irregularidade em função da reclamada falta de participação do impugnante na fase inquisitória. O momento adequado para ele apresentar seu protesto é justamente agora, na fase processual. Tal já se verifica.

Da ilegitimidade passiva

No tópico “Impugnação da Partisul”, tratei, à exaustão, do papel da Partisul nos fatos que resultaram na exigência tributária objeto dos autos. São vários indícios e todos no mesmo sentido. Até o Poder Legislativo de Piên, SC, concluiu que a Partisul faria parte do grupo econômico Glass House. Por qual motivo a Partisul receberia a doação de dois imóveis do Município de Piên, SC, se não fosse para a instalação da Glass House naquele município? Os interesses da Partisul e da Glass House são nitidamente comuns, pois atuam jungidos. Os elementos de prova apresentados pelo impugnante não afastam o robusto acervo indiciário coligido aos autos pela Fiscalização.

Das atividades da impugnante

Já tratei das operações da Partisul no tópico “Impugnação da Partisul”. Os argumentos lá expendidos também são válidos aqui. As operações da Partisul começaram, efetivamente, antes da criação da Glass House, uma vez que a Partisul atuou de forma semelhante em face da Vitral sul, no mesmo contexto. A existência de outros clientes não desvanece a atuação da Partisul em consórcio com a Glass House.

Da ausência de vinculação da impugnante com a Glass House

O impugnante trata de vinculações formais. A prova dos autos é indiciária. Diante de tais provas, já esmiuçadas no presente voto, resta evidente a ligação da Partisul e da sua sócia administradora com a Glass House e os fatos objeto de tributação.

Das locações de imóveis para a Vitral sul e Glass House

Mais uma vez o impugnante ataca a questão probatória. Deseja provas diretas. Tais provas são muito difíceis em contextos associativos nos quais os reais

operadores se escudam em terceiros com o objetivo de esconder as suas ações. Em casos da espécie, somente a prova indiciária é capaz de descortinar a verdade dos fatos. No caso dos autos, as provas indiciárias são robustas. Já tratei delas fartamente. No que diz especificamente à locação de imóveis para a Vitral sul e a Glass House, basta dizer que o impugnante locou imóveis para os dois, tendo seguido a Glass House com troca de município. No novo endereço de locação, recebeu imóvel em doação na condição de integrante do grupo Glass House. A vinculação entre as sociedades é evidente. Falar em coincidência na locação de imóveis para a Vitral sul e a Glass House é, no mínimo, impróprio.

Da venda de máquinas para a Glass House

Mais uma vez o impugnante ataca a questão probatória. Já tratei desse tema: indícios vários e concordantes configuram prova. No tópico “Impugnação da Partisul” exauri o assunto.

Da inexistência de grupo econômico

O mesmo do tópico anterior.

Da ausência de blindagem patrimonial

O mesmo do tópico anterior.

Da ausência de interesse comum

Quanto aos termos do Parecer Normativo Cosit nº 4, de 2018, cabível destacar alguns trechos do ato:

“A relação material da obrigação tributária é distinta da relação de responsabilização tributária a terceiro: a primeira decorre da incidência da regra-matriz de incidência tributária ao fato lícito e a segunda decorre da incidência da regra-matriz de responsabilidade tributária a um fato, muitas vezes ilícito (não obstante na substituição tributária a responsabilização já ocorrer automaticamente com o fato jurídico tributário).

...

A terminologia “interesse comum” é juridicamente indeterminada. A sua delimitação é o principal desafio deste Parecer Normativo. Ao analisá-la, normalmente a doutrina e a jurisprudência dispõem que esse interesse comum é jurídico, e não apenas econômico.

...

O interesse jurídico, por sua vez, se daria pelo vínculo jurídico entre as partes para a realização em conjunto do fato gerador. Para tanto, as pessoas deveriam estar do mesmo lado da relação jurídica, não podendo estar em lados contrapostos (como comprador e vendedor, por exemplo).

...

Ora, não se pode cogitar que o Fisco, identificando a verdadeira essência do fato jurídico no mundo fenomênico, não responsabilizasse quem tentasse ocultá-lo ou manipulá-lo para escapar de suas obrigações fiscais.

Na linha aqui adotada, ocorrendo atuação conjunta de diversas pessoas relacionadas a ato, a fato ou a negócio jurídico vinculado a um dos aspectos da regra-matriz de incidência tributária (principalmente mediante atuação ilícita), está presente o interesse comum a ensejar a responsabilização tributária solidária.” ...

Apesar de neste parecer concordar-se com a linha da consultante no sentido de ser possível a responsabilização pelo inciso I do art. 124 do CTN para situação de ilícitos, em geral, ele não implica que qualquer pessoa possa ser responsabilizada. Esta deve ter vínculo com o ilícito e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição, comprovando-se o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.”

Frente aos termos do ato acima transcrito parcialmente, entendo cabível a responsabilização da Partisul. A meu juízo, a Partisul fazia parte do grupo de pessoas (mesmo lado) que se estruturou para a realização dos ilícitos tributários objeto dos autos. A Partisul tem história. Agiu consorciada com a Vitral sul. Migrou de cidade para agir consorciada com a Glass House. Foi a detentora das máquinas e dos imóveis necessários às atividades da Vitral sul e da Glass House. Chegou a receber doação do Município de Piên como integrante do grupo da Glass House. Auferiu ganho com os resultados colhidos pela Glass House. Nesse contexto, correta a responsabilização em função do interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, porquanto há “vínculo jurídico entre as partes para a realização em conjunto do fato gerador”. Esse é o interesse jurídico previsto no artigo 124, I, do CTN.

Da hipótese remota do reconhecimento do grupo econômico

No tópico anterior, já tratei da atuação conjunta da Partisul e da Vitral sul/Glass House. A ação da Partisul se deu desde o nascimento da Glass House. Já havia experiência anterior em conjunto com a Vitral sul. O modus operandi foi mantido.

Diante das razões acima declinadas, julgo improcedente a impugnação apresentada pela Partisul.

Impugnação da Embravidro

Da ilegitimidade passiva

A pessoa jurídica é uma abstração. Vive e atua no meio social por via das pessoas naturais ou físicas. A Embravidro vive por meio de Valdecir e de Anderson, fundamentalmente. Quando a Embravidro diz que desconhece a Glass House, tal afirmativa é chocante. Impossível que Valdecir e Anderson desconheçam a Glass

House. A Embravidro e a Glass House estão localizadas no mesmo endereço, além de outras coincidências.

O trabalho fiscal demonstrou a atuação de diversas pessoas físicas (Valdecir, Anderson, Maria Elena e Alexandre) por meio de pessoas jurídicas, muitas vezes constituídas por “laranjas”, com o objetivo de efetuar a sonegação fiscal e dificultar a cobrança dos tributos devidos. Valdecir, no plano formal, não é nem sócio nem procurador de qualquer sócio. Anderson e Alexandre são procuradores formais. Maria Elena já é sócia formal de sociedade um pouco mais distante dos fatos, mesmo que ligada a eles. Assim, considerando esse cenário, e tendo em vista que a Embravidro está localizada no mesmo endereço da Glass House, atuando em torno das mesmas atividades negociais, difícil não concluir que a Embravidro seja um apêndice da Glass House. Some-se a isso, que o contador também é o mesmo e que o endereço de correio eletrônico é ligado à Glass House. Frente a essa trama de relações e aos objetivos perseguidos pelos agentes pessoas físicas, entendo que a Embravidro atuou juntamente aos demais imputados.

Retomo, então, as normas que embasaram a imputação, indicadas à folha 4331 (art. 124, I, do CTN).

O CTN trata da obrigação tributária em seu Título II.

O Capítulo IV do Título II do CTN aborda o tema acerca do sujeito passivo, que pode ser o contribuinte, pessoa que “tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”, ou o responsável, pessoa que “sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei” (art. 121). Mais adiante, no artigo 124, ainda dentro do mesmo Capítulo IV, o CTN fixa a extensão da obrigação tributária, por solidariedade, a “pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal” (inciso I) e a “pessoas expressamente designadas por lei” (inciso II, grifado e sublinhado). A solidariedade, no caso de uma dívida, faz com que cada devedor (contribuinte e responsável) reste obrigado à dívida toda (art. 264 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002).

O interesse comum da Embravidro em relação à Glass House se revela em função da referida sociedade ser articulada por dois dos principais agentes dos ilícitos (Valdecir e Anderson), estar localizada no mesmo endereço da Glass House, exercer as mesmas atividades da Glass House, ter sua escrita preparada pelo mesmo contador e ostentar, até, endereço eletrônico ligado à Glass House. Materialmente, a Embravidro é uma parte da Glass House. Não há ficção jurídica que possa dissoar a Embravidro da Glass House. Correta a imputação de responsabilidade, que é solidária.

Do cerceamento do direito de defesa

Ao início do presente voto, esclareci a divisão do Paf em duas fases: a inquisitória e a processual. É a segunda que contempla a dinâmica por meio da qual se

colocará fim à lide ou ao litígio, que é o conflito de interesses qualificado pela pretensão de um e a resistência de outro. Nessa segunda fase, vigem os princípios da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal. O exercício do direito de defesa se dá na fase processual. Assim, não vislumbro qualquer irregularidade em função da reclamada falta de participação do impugnante na fase inquisitória. O momento adequado para ele apresentar seu protesto é justamente agora, na fase processual. Tal já se verifica.

Da inexistência da Embravidro com a Glass House

Já tratei, à saciedade, da atuação de Valdecir e de Anderson. Já esclareci que a Embravidro é, materialmente, parte da Glass House. O impugnante fala em confusão de atividades autônomas. Ele, entretanto, não apresenta qualquer prova dessa autonomia. O Fisco prova que as sociedades Embravidro e Glass House estão localizadas no mesmo endereço, exercem as mesmas atividades, têm as suas respectivas escritas preparadas pelo mesmo contador e ostentam endereço eletrônico ligado. Adicionalmente, e mais relevante, possuem no seu quadro social duas figuras centrais da sonegação objeto do presente processo: Valdecir e Anderson. Tais pessoas, dentre outras, atuaram por via da Glass House.

Da responsabilidade solidária

A imputação não é vaga. A autoridade fiscal indicou os diversos indícios que permitem concluir pela existência do interesse comum na situação que constitui o fato gerador do tributo exigido. Esclareceu, também, que o quadro social dessa pessoa jurídica não foi preenchido por “laranjas” em razão do patrimônio acumular bens estranhos ao seu objeto social (fl. 4561). O impugnante discorda dessa conclusão, mas não apresenta nenhum elemento de prova para desconstruí-la. Em suma, escuda-se na autonomia jurídica. No caso concreto, os indícios são claros a revelar que, de fato, não há qualquer autonomia. A atuação é conjunta, portanto.

Diante das razões acima declinadas, julgo improcedente a impugnação apresentada por Embravidro.

Impugnação de Alexandre José Baptista

Nulidade do auto de infração

Do “Termo de Ciência de Lançamento e Encerramento Total do Procedimento Fiscal – Responsabilidade Tributária” das folhas 4587 e 4588, colho:

Sujeito Passivo por Responsabilidade Tributária		
Nome	CPF	
ALEXANDRE JOSE BAPTISTA	355.880.550-04	
Logradouro	Número	Complemento
R HELLER	510	APTO 1004
Bairro	Cidade/UF	CEP
CENTRO	NOVO HAMBURGO/ RS	93510-330

“A descrição dos fatos que motivaram a responsabilidade tributária, a espécie de responsabilidade tributária, o enquadramento legal e as demais informações constam nos documentos de lançamento lavrados.”

Do auto de infração, colho (fl. 4.332):

CPF
355.880.550-04
Nome
ALEXANDRE JOSE BAPTISTA
Responsabilidade Tributária
Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto
Motivação
Responsabilidade tributária conforme descrito em Relatório Fiscal em anexo.
Enquadramento Legal
A partir de 01/01/2000
Art. 135 da Lei nº 5.172/66.
A partir de 01/01/2000
art. 124, I, da Lei nº 5.172/66.

Do relatório fiscal, colho (fls. 4577 a 4579):

“Segundo Maria Rita Ferragut, “Normalmente considera-se que há interesse comum quando as empresas possuem o mesmo corpo diretivo, ou quando há confusão patrimonial entre duas ou mais empresas ou, ainda, quando ocultam ou simulam negócios jurídicos internos visando dificultar ou impedir que a execução fiscal proposta em face de uma delas alcance o patrimônio respectivo.” (Grupo Econômico e Solidariedade Tributária. Grandes Questões em Discussão no CARF).”

“Assim, conforme demonstrado no decorrer deste trabalho, à medida que foi verificada entre as empresas envolvidas a ocorrência de confusão patrimonial, unicidade administrativa (coincidência de administradores de fato), vinculação societária, fraude e blindagem patrimonial, caracterizando, portanto, o abuso da personalidade jurídica, pode-se afirmar que existe, entre as partes, interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal.

Nesses termos, procede-se à responsabilização de tais pessoas, com base no artigo 124, I do CTN: ...

ALEXANDRE JOSÉ BAPTISTA, CPF Nº 355.880.550-04” “Por outra senda, o art. 135, III, do CTN estabeleceu que diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Nesses termos, constatada a prática de atos que corresponderam a infração de lei, devem ser reputadas responsáveis tributários pelas exações devidas pela pessoa jurídica aquelas pessoas que detinham poderes de gestão na pessoa jurídica à época da ocorrência dos fatos geradores. Ainda, anotemos que a lei desrespeitada não precisa ser tributária, bastando que as consequências do ato ilegal praticado tenham efeitos tributários.

Como demonstramos anteriormente, a contribuinte incorreu em fraude fiscal, caracterizada pela engendramento de um modelo fictício, com fragmentação da

empresa (ativos) de modo simulado, com propósito de obter vantagens tributárias ilicitamente.

Conduta esta perpetrada conscientemente com vistas a impedir parcialmente a ocorrência do fato gerador (quebra da cadeia do IPI, com redução da base de cálculo) de modo a diminuir os montantes dos tributos devidos, restando caracterizada infração dolosa.

Não obstante, a pessoa jurídica é uma ficção da lei, não sendo capaz, portanto, de implementar ações por si própria, mas sim por meio da atuação dos seus diretores, gerentes e representantes.

...

Nesse sentido, consoante as informações constantes dos Contratos Sociais, por um lado, e, a identificação das fraudes tendentes à ocultação do real beneficiário, bem como atuaram como gestores as seguintes pessoas físicas:

...

ALEXANDRE JOSÉ BAPTISTA, CPF Nº 355.880.550-04 Assim, por força do inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional, os sócios-administradores, o contador responsável, e os procuradores com reais poderes de administração, todos citados no parágrafo anterior, devem ser pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários constituídos neste procedimento fiscal.”

Consoante se verifica dos termos do trabalho fiscal, não houve a reclamada falta da indicação do enquadramento legal e dos fatos que permitiram a aplicação das referidas normas.

Cabível recordar que, no relatório, tratei da participação de Alexandre José Baptista e da Tattica Sul no item “Da Ocultação de Bens”. Foi Alexandre José Baptista quem compareceu, juntamente com Anderson Durante, para responder intimação dirigida a Eliana Lammel na abertura dos trabalhos de fiscalização (fl. 442). Após isso, inúmeros outros indícios (todos apontados no relatório) se somaram para formar a convicção de que Alexandre José Baptista atuara como sócio de fato com poder de comando da sociedade, tal qual Anderson Durante. Alexandre José Baptista colheu os frutos da operação da Glass House por meio da Tattica Sul e da Guarani. Por tal motivo, as razões de decidir declinadas no tópico “Impugnação de Anderson Durante – Da nulidade do procedimento fiscal” também são aplicáveis ao presente caso, consideradas as peculiaridades dos indícios apontados em face de Alexandre José Baptista. Também são válidas as considerações declinadas no tópico “Impugnação de Valdecir Durante - Da relação de Valdecir com Alexandre José Baptista e a Tattica Sul”.

Não identifico falta de individualização das condutas praticadas. O contraditório e a ampla defesa não restaram inviáveis.

Da nulidade por ausência de procedimento específico em torno da responsabilidade

Ao início do presente voto, esclareci a divisão do Paf em duas fases: a inquisitória e a processual. É a segunda que contempla a dinâmica por meio da qual se colocará fim à lide ou ao litígio, que é o conflito de interesses qualificado pela pretensão de um e a resistência de outro. Nessa segunda fase, vigem os princípios da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal. O exercício do direito de defesa se dá na fase processual. Assim, não vislumbro qualquer irregularidade em função da reclamada falta de participação do impugnante na fase inquisitória ou de procedimento específico para a apuração da responsabilidade. O momento adequado para ele apresentar seu protesto é justamente agora, na fase processual. Tal já se verifica.

Ilegitimidade passiva do impugnante

Já tratei dessa questão no item “Nulidade do auto de infração” e o farei também no item “Da ausência de interesse comum”.

Das atividades exercidas pelo impugnante

O impugnante alega que atua exclusivamente na área de comércio exterior. Por qual motivo participou da gênese da Glass House, repassando recursos para Eliana Lammel integralizar o capital social daquela sociedade? O comparecimento do impugnante à Receita Federal em 21 de setembro de 2017 para tratar de questões de comércio exterior (fl. 442)? Tal tema não foi tratado na ocasião. Por qual motivo o impugnante saiu do quadro social da Tattica Sul e permaneceu atuando na intermediação de negócios da Glass House perante a Guarani (item “Da ocultação de bens” do relatório)? Qual a razão de ser da procuração concedida pela Glass House (Eliana Lammel) ao impugnante em 20 de julho de 2017 (fls. 550 e 551)? Repriso os poderes outorgados ao impugnante:

(...)

Os poderes conferidos são de clara gestão integral do negócio. Alegar a exclusiva atuação no âmbito do comércio exterior não se sustenta diante do documento acima transcrito parcialmente.

Esses e outros indícios constantes dos autos infirmam as alegações do impugnante. A Tattica Sul percebeu valores relevantes em função das operações do “cliente” Glass House. Isso é um benefício evidente. A atuação de Alexandre José Baptista, que atuava por meio da Tattica Sul, não se restringiu ao comércio exterior, consoante forte acervo indiciário dos autos.

Da relação com a Vitral Sul

Já tratei das questões aqui levantadas nos tópicos anteriores.

Da relação com a Glass House

Já tratei dessa questão nos tópicos anteriores. A propósito, o teor da procuração parcialmente transcrita na apreciação do item “Das atividades exercidas pelo impugnante” desmente por completo a linha de defesa do impugnante. Os

demais indícios caminham todos no mesmo sentido. Se o impugnante jamais foi administrador da Glass House, qual a motivação da referida procuração?

Da relação com a Tattica Sul

O impugnante, em suma, ataca a questão da prova. Alinha narrativa contrária às conclusões fiscais. Ocorre, entretanto, que o somatório de indícios convergentes milita contra a argumentação do impugnante. Já tratei desses elementos nos tópicos anteriores. O impugnante foi muito mais do que um prestador de serviços na área do comércio exterior. Agiu como administrador. Percebeu benefícios por essa atuação. Saiu, formalmente do quadro social da Tattica Sul, mas permaneceu no comando daquela sociedade. Isso tudo dentre outros indícios vários e concordantes que constam dos autos. Provas existem e não são poucas.

Da ausência da demonstração dos requisitos do inciso III do art. 135 do CTN

A indicação do artigo 135, III, do CTN estava clara no trabalho fiscal. Já tratei disso no item “Impugnação de Alexandre José Baptista - Nulidade do auto de infração”. Não bastassem todas as provas coligidas aos autos, a simples apresentação da procuração das folhas 550 e 551 já seria suficiente para fulminar a argumentação do impugnante. Qual a motivação do ato se o impugnante não fosse agir como administrador da Glass House? Ademais, se viu que o impugnante atuou na gênese da Glass House, repassando recursos financeiros a Eliana Lammel para fins da realização do investimento na Glass House. O impugnante também se apresentou à Receita Federal quando intimada Eliana. As infrações cometidas são evidentes.

Da ausência de interesse comum

O “Relatório da Ação Fiscal” contempla vários indícios convergentes do exercício da administração das atividades da Glass House por parte de Alexandre. Cabível recordar que Alexandre detinha procuração concedida por Eliana, outorgando-lhe amplos poderes para o exercício da administração da Glass House. Alexandre ainda auferiu resultados econômicos das operações negociais desenvolvidas. Para o Fisco foi informado que a Glass House operava com prejuízos, mas Alexandre percebeu rendimentos por meio da Tattica Sul. Só para recordar, a omissão de receitas chegou a R\$ 111 milhões ao longo do triênio 2013/2015 (fl. 4550). Esse um resumo daquilo que consta do relatório. Concluindo, Alexandre é sócio administrador de fato da Glass House, pois atua com amplos poderes e colhe os resultados da atividade negocial.

Retomo, então, as normas que embasaram a imputação.

O CTN trata da obrigação tributária em seu Título II.

O Capítulo IV do Título II do CTN aborda o tema acerca do sujeito passivo, que pode ser o contribuinte, pessoa que “tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”, ou o responsável, pessoa que “sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição

expressa de lei” (art. 121). Mais adiante, no artigo 124, ainda dentro do mesmo Capítulo IV, o CTN fixa a extensão da obrigação tributária, por solidariedade, a “pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal” (inciso I) e a “pessoas expressamente designadas por lei” (inciso II, grifado e sublinhado). A solidariedade, no caso de uma dívida, faz com que cada devedor (contribuinte e responsável) reste obrigado à dívida toda (art. 264 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002).

O interesse comum de Alexandre em relação à Glass House se revela em função do acervo indiciário indicar que Alexandre se utilizou da pessoa jurídica (Glass House) para levar a efeito negócios comerciais sem a quitação dos tributos devidos, obtendo os resultados dessa atividade. Figuram “laranjas” no quadro societário da pessoa jurídica como forma de obstaculizar eventuais cobranças tributárias. Já os benefícios colhidos por via da sociedade retornam aos seus efetivos operadores, nunca aos sócios de fachada, como é o caso de Eliana (pessoa que percebeu R\$ 2 mil mensais a título de pró-labore). O tributo não recolhido se transformou em ganho para a sociedade e, por via de consequência, em ganho para os operadores de fato do negócio. Esse o mote do interesse comum. Observe-se que Alexandre auferiu rendimentos por meio da Tattica Sul em operações envolvendo a Guarani. O ciclo se fecha, partindo da administração e chegando à colheita dos resultados.

A aplicação do disposto no artigo 124, I, do CTN configura uma das hipóteses de responsabilização aplicada ao caso dos autos em função dos fatos descortinados pela fiscalização. Passo, então, à aplicação do disposto no artigo 135, III, do CTN.

O Capítulo V do Título II versa sobre a responsabilidade tributária quando excluída a responsabilidade do contribuinte ou quando atribuída a ele em caráter supletivo. Confira-se a redação do artigo 128 do CTN:

“Art. 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.” O artigo 135, III, do CTN, contém a seguinte redação:

“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:

...

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

Alexandre atuou como sócio de fato da Glass House, sendo um dos comandantes do negócio. Sob a administração de Alexandre, a Glass House cometeu ilícitos tributários amplamente documentados nos autos. Houve a utilização de

interpostas pessoas para a emissão de notas fiscais. Tais notas acobertaram parte das vendas efetuadas pela Glass House, ocasionando a redução (omissão) das receitas de vendas efetivamente realizadas e motivando a apuração de resultados fiscais negativos nos anos-calendário 2013 a 2015. A responsabilidade em questão é solidária. Confira-se parte das conclusões do Parecer PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, adotado em 14 de janeiro de 2009:

“Em resumo, alinhamos aqui os fundamentos e as conclusões do presente Parecer:

a) A responsabilidade do dito “sócio-gerente”, de acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, decorre de sua condição de “gerente” (administrador), e não da sua condição de sócio;

b) A responsabilidade do administrador, por força do art. 135 do CTN, na linha da jurisprudência do STJ, é subjetiva e decorre de prática de ato ilícito;

c) Para efeito de aplicação do art. 135, III, do CTN, responde também a pessoa que, de fato, administra a pessoa jurídica, ainda que não constem seus poderes expressamente do estatuto ou contrato social;

d) A responsabilidade dos administradores, de acordo com a jurisprudência do STJ, não pode ser entendida como exclusiva (responsabilidade substitutiva), porquanto se admite na Corte Superior que a ação de execução fiscal seja ajuizada, ao mesmo tempo, contra a pessoa jurídica e o administrador;

...

j) A jurisprudência do STJ aponta para a responsabilidade solidária, inclusive em precedentes desfavoráveis à Fazenda Nacional, em que se afirma que o “sócio” só pode ser responsabilizado solidariamente se detiver poderes de gerência e se tiver praticado ato ilícito no exercício dessa gerência, na forma do art. 135, III, do CTN;

k) a análise sistemática da ordem jurídica aponta para a responsabilidade solidária dos administradores, visto que estes, no regramento do Código Civil (art. 1.016), respondem solidariamente perante terceiros (inclusive o Estado) pela prática de atos ilícitos; não haveria sentido em ser o crédito tributário menos garantido que o crédito comum;" (Grifou-se e sublinhou-se.)Adiciono que o Poder Judiciário autoriza o redirecionamento de execução fiscal quando identificada, por indícios, a atuação de sócio, de direito ou de fato, na administração da pessoa jurídica devedora. Confira-se trecho de decisão adotada pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região na apreciação do agravo de instrumento nº 5024552-62.2018.4.04.0000/SC em 12 de julho de 2018:

“O redirecionamento da execução fiscal exige apenas a verificação de indícios da atuação dos sócios na administração da pessoa jurídica:

“[...] a jurisprudência da 1ª Seção desta Corte firmou-se, em consonância com entendimento atual da 1ª e 2ª Turmas do Superior Tribunal de Justiça, no sentido

de que o redirecionamento contra o sócio-gerente somente tem lugar com início de prova de que o sócio agiu com excesso de mandato ou infringência à lei ou estatuto, não decorrendo da simples inadimplência no recolhimento de tributos.”(TRF4, Segunda Turma, AC 50247335020164047108, rel. Luciane Amaral Corrêa Münch, j. 8mar.2018).

Nesse sentido, também, TRF4, Segunda Turma, AC 50010975820164047204, rel. Sebastião Ogê Muniz, j. 13dez.2017.

“Considerando que a pretensão da agravante consiste no reconhecimento da sua ilegitimidade passiva, compete-lhe o ônus de apresentar as provas suficientes para afastar os indícios de sua responsabilização através de embargos à execução fiscal ou de exceção de executividade.””(Grifou-se.)Diante das considerações acima, considero improcedente a reclamação do impugnante. Também não considero haver qualquer dissonância relativamente aos termos do artigo 2º da Portaria RFB nº 2.284, de 2010, posto que foram adequadamente descritos os fatos e apontado o enquadramento legal. Saliento, por oportuno, que o trabalho fiscal indicou o inciso III do artigo 135 do CTN. Por fim, a defesa proposta pelo interessado representa manifestação clara da inexistência de qualquer dificuldade de compreensão da imputação.

Quanto aos termos do Parecer Normativo Cosit nº 4, de 2018, cabível destacar alguns trechos do ato:

“A relação material da obrigação tributária é distinta da relação de responsabilização tributária a terceiro: a primeira decorre da incidência da regra-matriz de incidência tributária ao fato lícito e a segunda decorre da incidência da regra-matriz de responsabilidade tributária a um fato, muitas vezes ilícito (não obstante na substituição tributária a responsabilização já ocorrer automaticamente com o fato jurídico tributário).

...

A terminologia "interesse comum" é juridicamente indeterminada. A sua delimitação é o principal desafio deste Parecer Normativo. Ao analisá-la, normalmente a doutrina e a jurisprudência dispõem que esse interesse comum é jurídico, e não apenas econômico.

...

O interesse jurídico, por sua vez, se daria pelo vínculo jurídico entre as partes para a realização em conjunto do fato gerador. Para tanto, as pessoas deveriam estar do mesmo lado da relação jurídica, não podendo estar em lados contrapostos (como comprador e vendedor, por exemplo).

Ora, não se pode cogitar que o Fisco, identificando a verdadeira essência do fato jurídico no mundo fenomênico, não responsabilizasse quem tentasse ocultá-lo ou manipulá-lo para escapar de suas obrigações fiscais.

Na linha aqui adotada, ocorrendo atuação conjunta de diversas pessoas relacionadas a ato, a fato ou a negócio jurídico vinculado a um dos aspectos da regra-matriz de incidência tributária (principalmente mediante atuação ilícita), está presente o interesse comum a ensejar a responsabilização tributária solidária.” ...

Apesar de neste parecer concordar-se com a linha da consultante no sentido de ser possível a responsabilização pelo inciso I do art. 124 do CTN para situação de ilícitos, em geral, ele não implica que qualquer pessoa possa ser responsabilizada. Esta deve ter vínculo com o ilícito e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição, comprovando-se o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.” Frente aos termos do ato acima transcrito parcialmente, entendo cabível a responsabilização de Alexandre. A meu juízo, a Alexandre fazia parte do grupo de pessoas (mesmo lado) que se estruturou para a realização dos ilícitos tributários objeto dos autos. Nesse contexto, correta a responsabilização em função do interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, porquanto há “vínculo jurídico entre as partes para a realização em conjunto do fato gerador”. Esse é o interesse jurídico previsto no artigo 124, I, do CTN.

Diante das razões acima declinadas, julgo improcedente a impugnação apresentada por Alexandre José Baptista.

Impugnação da Tattica Sul

Do cerceamento do direito de defesa

Ao início do presente voto, esclareci a divisão do Paf em duas fases: a inquisitória e a processual. É a segunda que contempla a dinâmica por meio da qual se colocará fim à lide ou ao litígio, que é o conflito de interesses qualificado pela pretensão de um e a resistência de outro. Nessa segunda fase, vigem os princípios da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal. O exercício do direito de defesa se dá na fase processual. Assim, não vislumbro qualquer irregularidade em função da reclamada falta de participação do impugnante na fase inquisitória ou de procedimento específico para a apuração da responsabilidade. O momento adequado para ele apresentar seu protesto é justamente agora, na fase processual. Tal já se verifica.

Da ilegitimidade do sujeito passivo

A atuação do impugnante e de Alexandre José Baptista se confundem. O impugnante foi uma ferramenta para a atuação de Alexandre. Todos os indícios carreados aos autos assim demonstram. Dessa forma, tomo aqui, como razões de decidir, os argumentos expendidos na apreciação dos itens “Impugnação de Alexandre José Baptista - Nulidade do auto de infração” e “Impugnação de Alexandre José Baptista - Da ausência de interesse comum”.

Da atividade desenvolvida pelo impugnante

Adoto as mesmas razões de decidir do item anterior e adiciono que a eventual existência de outros clientes em face do impugnante não afasta a existência das operações irregulares colhidas em face da Glass House. As provas dos autos mostram que o efetivo executor das atividades do impugnante era Alexandre, deixando evidente que o impugnante era uma ferramenta utilizada para a atuação de Alexandre. Vide, entre outros trechos, o item “Da ocultação de bens” do meu relatório.

Da relação do impugnante com a Guarani

As provas trazidas aos autos mostram que Alexandre José Baptista foi a pessoa que intermediou as atividades da Tattica Sul. Ele era o contato comercial representante que atuava junto à Guarani para fins dos serviços prestados pela Guarani aos adquirentes Vitral sul, Glass House e Partisul (fls. 3791 e 3792). Consoante já afirmado anteriormente na análise da impugnação da Tattica Sul, o impugnante era uma ferramenta utilizada para a atuação de Alexandre. Tudo isso se deu em função da atuação de Alexandre como sócio de fato da Glass House, sendo um dos comandantes do negócio. Sob a administração de Alexandre, a Glass House cometeu ilícitos tributários amplamente documentados nos autos. A remuneração colhida pela Tattica Sul se destinava, em última análise, a Alexandre.

Da relação do impugnante com a Glass House, Vitral sul e Partisul

O documento das folhas 3791 e 3792 e as razões de decidir anteriormente apontadas elucidam as questões levantadas pelo impugnante. Os clientes relevantes do impugnante são a Vitral sul, a Glass House e a Partisul. Coincidência? Lógico que não. Alexandre e o impugnante (ferramenta do primeiro) colhem frutos das operações daquelas sociedades. Tais operações são objeto do presente processo.

Da relação do impugnante com Alexandre José Baptista

O documento das folhas 3791 e 3792 é acachapante. O impugnante foi ferramenta de Alexandre.

Do faturamento do impugnante

O faturamento obtido pelo impugnante decorreu da atuação de Alexandre com o impugnante como ferramenta. Alexandre e o impugnante colhem frutos das operações efetuadas pela Glass House (já fazia isso ao tempo da Vitral sul). Tais operações são objeto do presente processo. Identifico, portanto, participação do impugnante e de Alexandre com a obtenção de vantagem nas ilicitudes objeto dos autos.

Da relação do impugnante com Capela de Santana

O impugnante alega que o repasse de valores foi um “favor” a Valdecir Durante. Quem alega isso tem conhecimento profundo da operação. O “favor” foi realizado, finalisticamente, pelas sócias da Capela Santana, que são a esposa e a cunhada de Alexandre. Alexandre, já se viu, foi um dos comandantes da operação

da Glass House. E ele fez do impugnante uma ferramenta da sua atuação. Há, portanto, a ligação refutada.

Da ausência de interesse comum

Adoto aqui as mesmas razões expendidas no item “Impugnação de Alexandre José Baptista - Da ausência de interesse comum”, com o destaque de que o impugnante foi ferramenta de Alexandre na prática dos ilícitos objeto dos autos.

Diante das razões acima declinadas, julgo improcedente a impugnação apresentada por Tattica Sul.

Da impugnação ao lançamento complementar

Da impossibilidade da alteração do lançamento

A questão suscitada pelos impugnantes encontra resposta na lei. O parágrafo 3º do artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com a redação que lhe foi dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, é claro quanto à possibilidade da realização de lançamento complementar. Confira-se:

“Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados.

§ 2º Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade.

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.”(Grifou-se e sublinhou-se.)

Dessa forma, inviável a alegação de ilegalidade da exigência complementar em função do procedimento, posto que a lei fixa a possibilidade do lançamento complementar.

Do texto da lei se extrai, também, ser irrelevante eventual conhecimento pretérito da matéria tributável, uma vez que falhas (gênero de incorreções, omissões e inexatidões) dão ensejo ao agravamento da exigência. Assim, mesmo

que o fato já fosse do conhecimento da autoridade tributária, poderia ocorrer o agravamento da exigência, desde que respeitado o prazo decadencial.

Quanto aos dispositivos do CTN evocados, entendo que o lançamento complementar dos autos se enquadra nas hipóteses previstas nos incisos I (a lei impõe o lançamento dos tributos devidos e não adimplidos espontaneamente) e VIII (cabe novo lançamento quando identificados fatos que o ensejem).

Cabível salientar, nesse passo, que o procedimento adotado não redunda em prejuízo aos interessados, uma vez que (1) oportunizado o contraditório e a ampla defesa e (2) não alterada a contagem do prazo decadencial, consoante jurisprudência administrativa abaixo reprimada:

“AGRAVAMENTO - O agravamento da exigência corresponde a lançamento, na parte inovada, que se sujeita à regra decadencial. ” (Acórdão n.º 101-81647, de 29/10/1991, 1.º CC)

Saliento, por fim no que diz respeito a esse tópico, que não houve, no caso dos autos, mudança do critério jurídico. Pelo contrário, o trabalho complementar seguiu rigorosamente os mesmos critérios adotados no trabalho original.

Da decadência

A decadência do direito de lançar encontra dois dispositivos no CTN: o artigo 150, § 4º, e o artigo 173. Ambos estabelecem o prazo de cinco anos, variando o termo inicial da contagem. O primeiro dispositivo tem por foco o lançamento por homologação, aquele no qual o sujeito passivo identifica a existência do fato gerador, calcula o montante do tributo devido e antecipa o respectivo pagamento. O início da contagem, nessa hipótese, se dá a partir da ocorrência do fato gerador. O segundo dispositivo, que contempla regra geral (aplicável ao lançamento de ofício), tem sua contagem iniciada “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

O caso dos autos contempla, a meu juízo, a segunda hipótese, tendo em conta que a disposição do artigo 150, § 4º, não é aplicável quando “comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”. É justamente esse o caso dos autos, consoante já demonstrado à saciedade em função do somatório de indícios convergentes.

Quanto ao IRPJ e à CSLL, cabível lembrar que o interessado optou pela tributação anual, consoante a sistemática do Lucro Real. Os fatos tributados por via do lançamento complementar dizem respeito aos anos-calendário 2013 e 2014. Os fatos relativos ao ano-calendário 2013, o mais antigo, somente poderiam ter sido objeto de lançamento durante o ano 2014. Assim, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado foi o dia 1º de janeiro de 2015. Dessa forma, o lançamento poderia ter sido efetuado até o dia 1º de janeiro de 2020. Assim, não há qualquer lançamento caduco em relação ao IRPJ e à CSLL.

Quanto à Cofins e ao PIS, os fatos geradores são mensais, indo de junho de 2013 até dezembro de 2014 (fls. 6697, 6698, 6709 e 6710). A quitação espontânea é possível até o final do mês subsequente. Dessa forma, relativamente ao fato gerador do mês de junho de 2013, o mais antigo, somente poderia ser objeto de lançamento após 25 de julho de 2013. Assim, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado foi o dia 1º de janeiro de 2014. Dessa forma, o lançamento poderia ter sido efetuado até o dia 1º de janeiro de 2019. Tal fato se repete com todas as exigências de Cofins e de Pis relativas ao ano-calendário 2013, exceto a atinente ao mês de dezembro de 2013, que pode ser objeto de lançamento até o dia 1º de janeiro de 2020. O mesmo vale para todas as exigências relativas ao ano-calendário 2014 de Cofins e de Pis. Assim, entendo caducas as exigências de Cofins e de Pis relativas aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2013, exceto quanto ao mês de dezembro daquele ano.

Diante das razões acima, voto pelo cancelamento das seguintes exigências que constam do lançamento complementar:

(...)

Quanto ao novo pedido de perícia, entendo aplicáveis as razões de indeferimento que aponte no tópico “Do pedido de perícia por parte da Glass House” do presente voto.

Diante das considerações acima, voto pela procedência parcial das impugnações apresentadas, de sorte a manter em parte a exigência do crédito tributário lançado. Voto pela manutenção integral da imputação de responsabilidade estabelecida. Indefiro os pedidos de perícia, uma vez que entendo os mesmos prescindíveis. Repriso, abaixo, os valores cancelados, todos relativos ao lançamento complementar:

(...)

Ora, a decisão recorrida em suas mais de 140 laudas analisou detalhadamente cada argumento das Recorrentes, afastando-os de maneira devida e com os quais concordo.

Não há muito o que se acrescentar a uma decisão tão completa e, por vezes, até repetitiva, mas para garantir que nenhum dos argumentos repetidos e reiterados pelos então impugnantes passassem em branco.

Além disso, necessário chamar atenção ao excelente trabalho fiscal feito pela autoridade fiscalizatória.

O que aqui vislumbramos, é um grande e sistemático esquema fraudulento e sonegatório através de interposição de pessoas e empresas atuando em prol de um único grupo liderado pelo Sr. Valdecir Durante.

Curioso citar que, a mesma Vitrasul que aqui aparece como uma das peças desse esquema fraudulento, já teve lançamento julgado por esta mesma TO através do Acórdão 1401-002.827 de relatoria do ex-Conselheiro Abel Nunes, relativos aos anos-calendário de 2011 e 2012, no qual já operava em *modus operandi* semelhante através da omissão de receitas, alegações de supostas cessões de créditos, dentre outros, mas eu deste aquele momento já demonstrava a relação com a Global Glass, empresa também do mesmo grupo econômico.

Os fatos são estarrecedores e saltam aos olhos como o grupo permanece buscando postergar a exigência fiscal através de inúmeras razões genéricas, infundadas, destoantes da realidade e, necessário dizer, por vezes até absurdas.

São inúmeras razões de nulidade que se repetem e foram devidamente adequadas.

Em sede Recursal a contribuinte ainda permanece defendendo uma pretensa nulidade do lançamento por falta de apropriação de créditos e custos das receitas omitidas, apresenta suposto laudo que atestaria suas argumentações. Ora, não merece acolhida as razões recursais que em quase toda medida repetem a impugnação. Não há como se apropriar créditos ou custos de receitas omitidas e não escrituradas pela Recorrente. Exatamente pela falta de contabilização, além das despesas e custos já contabilizados. O que se faz no caso de se identificar a receita omitida é refazer a apuração do contribuinte incluindo tais receitas e com base na contabilidade de despesas, custos e créditos realizada. Não se pode agora defender a existência de créditos e despesas não contabilizadas, até porque tal argumento não guarda nenhuma lógica na medida em que o sonegador busca omitir receitas, mas não despesas.

Quanto aos novos pedidos de diligência entendo que, por todas as razões postas, os autos encontram-se aptos para julgamento não havendo nenhum fato necessário para esclarecimento por parte deste relator.

Entretanto, dois argumentos recursais merecem acolhida.

Um deles se refere à concomitância da multa isolada e a de ofício, o outro em relação à necessidade de se reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%.

Isto porque, sigo o entendimento acerca da impossibilidade da aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário.

Tal fato se deve à conclusão de que o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Uma vez que as estimativas são meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significa dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato.

Tratando-se, portanto, de aplicação de penalidade, o *ius puniendi* está sujeito a mecanismos e princípios de controle do Poder punitivo do Estado razão pela qual, um único ilícito tributário não pode acarretar em duas punições sob pena de *bis in idem*.

Neste ponto me permito valer dos fundamentos aduzidos pelo Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes no Acórdão 1201-00.235:

As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a

garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regradada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

Diga-se ainda, que a questão é objeto de Súmula do CARF nº 105, que entendo permanecer aplicável aos fatos geradores posteriores à edição da Lei nº 11.488/07 in verbis:

Súmula CARF nº 105 : A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Outrossim, tal posição encontra guarida em diversas decisões deste Conselho, incluindo-se esta mesma Turma Ordinária e também, mais recentemente através de precedente da CSRF de 01/09/2020 através do Acórdão 9101-005.080:

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício.

É certo que o *cerne* decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela *coexistência* de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da *consunção* (ou da *absorção*) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

Quanto ao precedente acima citado, peço vênia para reproduzir a brilhante declaração de voto proferida pela Conselheira Livia de Carli Germano, que já compôs esta TO, e que enfrenta de forma direta e exaustiva o argumento relativo à inaplicabilidade da referida Súmula 105:

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, com a devida vênia, divergi da i. Relatora com relação às exigências das multas isoladas lançadas para o ano calendário de 2007.

Em síntese, tenho orientado meus votos no sentido de que o racional da Súmula CARF n. 105 permanece aplicável mesmo após a alteração legislativa promovida pela Lei 11.488/2007, eis que, compreendo, esta modificou apenas o texto normativo, em nada alterando quanto à norma jurídica subjacente.

A redação original do artigo 44 da Lei 9.430/1996 era a seguinte (grifamos):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

O caput do artigo 44 traz a base de cálculo das multas em questão, fazendo menção à “totalidade de tributo ou contribuição”.

A uma primeira vista, tal referência parece mesmo se reportar ao valor devido no ajuste anual, inclusive em razão do emprego do termo “totalidade” – de fato, a princípio, parece não fazer sentido pensar que a norma fala em “totalidade de tributo” querendo se referir ao valor da estimativa mensal, eis que não se “totaliza” o valor de um pagamento que é único a cada mês.

A questão é: nesses termos, como compatibilizar o caput do dispositivo com os incisos de seu parágrafo primeiro?

Explica-se. O caput do artigo 44 prevê que a base de cálculo da multa será “a totalidade do tributo ou contribuição”. Se isso significa o valor devido no ajuste anual, qual seria o conteúdo do inciso IV do parágrafo primeiro (acima grifado), em especial considerando: (i) a possibilidade (remota, mas existente) de verificação da ausência de recolhimento de estimativa ainda no curso do ano-calendário (quando ainda não há ajuste anual apurado), e (ii) a previsão de que a multa isolada pode ser exigida “ainda que que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”?

Em ambas as hipóteses acima, teríamos um problema quanto à base de cálculo para a multa isolada a ser aplicada, eis que, (i) no caso de verificação, ainda no curso do ano calendário, de ausência de recolhimento da estimativa mensal, a base de cálculo da multa isolada seria inexistente, e (ii) no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa no ajuste anual, a base de cálculo da multa isolada seria zero.

É dizer, nessas situações, (i) a multa isolada não poderia (impossibilidade prática) ser aplicada antes da entrega da declaração, por ausência de base de cálculo, e (ii) o trecho final do inciso IV do parágrafo 1º traria uma afirmação em si mesma contraditória, eis que ele estaria dizendo que a multa isolada poderia ser exigida ainda que sua base de cálculo fosse zero.

A MP 303, de 29 de junho de 2006, que perdeu eficácia em 27 de outubro daquele ano, e MP 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488/2007, alterou o texto legal de maneira que o caput do artigo 44 da Lei 9.430/1996

deixou de indicar a base de cálculo das multas, sendo certo que a base de cálculo da multa isolada atualmente é, nos termos do inciso II, o valor do pagamento mensal devido. Veja-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8o da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2o desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

A legislação foi alterada sem qualquer previsão expressa de ter sido interpretativa (art. 106 do CTN), o que leva à conclusão de que a alteração, por si só, não teria influência na interpretação a ser dada à legislação vigente anteriormente.

Por oportuno, observo que a circunstância de um texto legal (palavras/literalidade) ter sido alterado nada diz sobre se, de fato, houve alteração da norma jurídica subjacente (isto é, do significado formado a partir da interpretação de tal texto). Isso porque a alteração de um texto normativo pode ser realizada tanto para trazer novo sentido à norma como meramente para fazer com que a literalidade reflita o sentido lógico já contido na norma anterior (neste último caso se compreende a alteração como tendo natureza interpretativa).

No caso, para períodos anteriores a 2007, temos o seguinte dilema: ou (a) se considera que o caput do artigo 44 da Lei 9.430/1996, quando menciona “totalidade de tributo ou contribuição”, está se referindo ao ajuste anual -- hipótese em que (i) não se aplica a multa isolada se verificada no curso do ano calendário, em virtude da ausência de base de cálculo, e (ii) deve ser ignorado o trecho final do inciso IV do parágrafo 1º (“ainda que que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”), porque contraditório com o caput, ou (b) se confere ao caput do artigo 44 um sentido diverso, compreendendo-se o significado de “totalidade de tributo ou contribuição” como sendo, genericamente, o valor devido que deixou de ser recolhido, e integrando-o de acordo com a hipótese prevista em cada um dos incisos do parágrafo primeiro em questão – assim, para os incisos I e II ele significaria o ajuste anual, enquanto que, para os incisos III e IV, seria o valor do recolhimento mensal devido.

Muitos sustentam que não se pode interpretar que a legislação esteja mencionando “tributo” querendo se referir às estimativas já que, tecnicamente, estas não são tributo mas mera antecipação. Sem embargo, não vejo problemas em tal raciocínio já que, na qualidade de antecipação de uma prestação potencialmente devida, a estimativa tem, em sua origem, a qualidade e a natureza do que busca antecipar.

Portanto, considerando o arrazoadado acima, compreendo que a única forma de compatibilizar o trecho final do caput do artigo 44 da Lei 9.430/1996, em sua redação original, com o trecho final do inciso IV do seu parágrafo 1º, é considerar que a menção do caput à “totalidade de tributo ou contribuição” deva ser compreendida de forma integrada com os incisos do parágrafo primeiro, sem negar eficácia a nenhuma de suas disposições.

Deste modo, muito embora tal termo se identifique com ao valor devido no ajuste anual nos incisos I e II do parágrafo 1º (o que, inclusive, justificaria a menção ao vocábulo “totalidade”), no caso de ausência de recolhimentos mensais (incisos III e IV do parágrafo 1º), a base de cálculo da multa necessariamente é o valor do recolhimento mensal devido.

Não se nega que o caput orienta a matéria a ser tratada na norma, nem o fato de os parágrafos serem dedicados a expressar “os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida” (Lei Complementar 95/98, art. 11, III, “c”), não obstante também se deve ter em mente a máxima de hermenêutica segundo a qual a lei não contém palavras inúteis (verba cum effectu sunt accipienda – i.e., as palavras devem ser compreendidas como tendo alguma eficácia). Assim, compreendo não ser adequado, especialmente quando possível uma interpretação que pressuponha a coerência do texto normativo, optar por uma interpretação que resulte em se considerar como não escrita a integralidade do trecho final do inciso IV do parágrafo 1º do artigo 44, da Lei 9.430/1996.

Tal interpretação revela-se, ainda, coerente com o princípio geral de que, em se tratando de penalidade, a graduação deve levar em conta a gravidade da falta, sendo assim adequado o entendimento de que a multa tenha por base de cálculo o valor da estimativa mensal devida e não recolhida.

Além disso, em se estabelecendo a base de cálculo da penalidade como sendo o valor do recolhimento mensal devido e não realizado, a interpretação se coaduna com a faculdade que se confere ao sujeito passivo de interromper os pagamentos por antecipação quando apure, mediante balanços ou balancetes mensais, que o valor já pago da estimativa acumulada excede o valor do tributo calculado com base no lucro ajustado do período em curso (parágrafo 2º do artigo 39 da Lei 8.383/1991).

É dizer, a multa isolada não poderá ser aplicada na hipótese em que o recolhimento mensal não seja devido -- em razão do levantamento de balancetes de suspensão – e proporcionalmente, em caso de balanços de redução. E isso,

ressalte-se, independentemente de transcrição e tais balancetes no Diário, como enuncia a Súmula CARF 93: “A falta de transcrição dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário não justifica a cobrança da multa isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quando o sujeito passivo apresenta escrituração contábil e fiscal suficiente para comprovar a suspensão ou redução da estimativa”. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Estas são as razões pelas quais considero também que, de maneira geral, a multa isolada sobre as estimativas não pagas é devida independentemente do resultado final da apuração do ajuste anual.

Nesse ponto, não ignoro a linha de raciocínio segundo a qual, após o término do ano-calendário, a exigência de recolhimentos por estimativa perderia sua eficácia, prevalecendo a exigência do tributo efetivamente devido e apurado com base no lucro. Segundo essa linha, haveria, entre as estimativas e o tributo devido no final do ano, uma relação de meio e fim, ou de parte e todo, de modo que a multa isolada cobrada em razão da ausência de recolhimento de estimativas apenas poderia ser aplicada durante o ano-calendário, ou seja, antes do ajuste anual.

Não discordo das premissas de tal raciocínio, isto é, concordo que é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa. Não obstante, compreendo que a conclusão a que ele chega não é adequada, e isso essencialmente porque, aqui, não estamos tratando de incidência de principal de tributo, mas de norma que estabelece penalidade.

É dizer, embora se trate, essencialmente, do mesmo tributo (IRPJ/CSLL anual), as condutas exigidas do contribuinte são distintas: a primeira é o dever de antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória (estimativas mensais), e a segunda é o dever de pagar este mesmo tributo efetivamente apurado como devido ao final do ano-calendário (ajuste anual).

Uma conduta independe logicamente da outra, ou seja, o dever de recolher estimativas pode existir sem que venha a haver tributo devido no ajuste anual, e vice-versa. Além disso, tais condutas visam a atender bens jurídicos distintos, sendo uma destinada a manter o fluxo de caixa do governo durante o ano, e outra dirigida ao recolhimento do tributo efetivamente devido.

Daí porque tais condutas podem ser, como de fato são, penalizadas de forma específica – nos das atuais, a primeira à razão de 50% da estimativa não recolhida e a segunda à razão de 75% do valor do ajuste anual devido.

Vale notar que a conclusão acima não contradiz o disposto no enunciado da Súmula CARF 82 (vinculante, conforme Portaria MF 277/2018), que diz:

Súmula CARF 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

Isso porque, de novo, é essencial destacar que, nos presentes autos, não estamos tratando do principal de tributo, mas da **pena** prevista para a conduta consistente em agir em desconformidade com o que prevê a legislação fiscal (dever de adiantar estimativas mensais).

Neste sentido, a análise dos acórdãos precedentes que orientaram a edição de tal enunciado sumular esclarece que o que não pode ser exigido é apenas o principal da estimativa, visto que este está contido no ajuste apurado ao final do ano-calendário. Não obstante, a pena prevista para o descumprimento do dever de recolher a estimativa permanece -- e, até por isso, é denominada “multa isolada”: porque cobrada independentemente da exigibilidade da sua base de cálculo (a própria estimativa devida).

De fato, parece que só faz sentido se falar em exigência isolada de multa quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário, caberia à fiscalização exigir a própria estimativa devida, acrescida de multa e dos respectivos juros moratórios. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa (ou seja, a cobrança “isolada”) quando detectada a falta de recolhimento da estimativa mensal, a norma visa exatamente à adequação da exigência tributária à situação fática.

A título ilustrativo, destaco a argumentação constante de trecho do voto condutor do acórdão 101-96.353, de 17/10/2007, que é um dos que orientaram a edição do enunciado da Súmula CARF 82:

(...)

A ação do Fisco, após o encerramento do ano-calendário, não pode exigir estimativas não recolhidas, uma vez que o valor não pago durante o período-base está contido no saldo apurado no ajuste efetuado por ocasião do balanço.

Na prática, a aplicação da multa isolada desonera a empresa da obrigação de recolher as estimativas que serviram de base para o cálculo da multa. O imposto e a contribuição não recolhidos serão apurados na declaração de ajuste, se devidos.

(...)

Portanto, compreendo que os argumentos acima não são suficientes para levar ao cancelamento da exigência de multas isoladas.

Não obstante, -- **e aqui reside especificamente o ponto em que, com o devido respeito, discordo do voto da i. Relatora** -- compreendo que a cobrança de multa isolada não pode prevalecer se e quando tenha sido aplicada a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor tal como apurado no ajuste anual.

Não nego que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida versus valor do ajuste anual devido), assim como não nego que se trata de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena

por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual).

Ocorre que, sempre que a falta de recolhimento da estimativa refletir no valor do ajuste anual devido e este não for recolhido, ensejando a aplicação da multa de ofício, teremos uma dupla repercussão da primeira infração, já que esta ensejará, ao mesmo tempo, a exigência da multa isolada e da multa de ofício.

Aqui, sim, é relevante o fato de a estimativa ser mera antecipação do tributo devido no ajuste anual, sendo de se ressaltar a impossibilidade de se punir, **ao mesmo tempo, uma conduta ilícita e seu meio de execução.**

Neste sentido, havendo aplicação de multa de ofício pela ausência de recolhimento do ajuste anual, há que se considerar a multa isolada inexigível, eis que absorvida por esta. E isso não porque se trate da mesma pena (porque não é), mas simplesmente porque, quando uma conduta punível é etapa preparatória para outra, também punível, pune-se apenas o ilícito-fim, que absorve o outro.

Dito de outra forma, não se nega que, no caso, é impróprio falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais, e a hipótese de incidência da multa proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período. Não obstante, porque uma das condutas funciona como etapa preparatória para a outra, em matéria de penalidades deve-se aplicar o princípio da absorção ou consunção.

A matéria é pacífica na doutrina penal, sendo certo, por exemplo, que um indivíduo que falsifica identidade para praticar estelionato apenas responderá pelo crime de estelionato, e não pelo crime de falsificação de documento – tal entendimento está, inclusive, pacificado na Súmula 17 do Superior Tribunal de Justiça: “Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido”. E isso é assim não porque as condutas se confundam (já que uma coisa é falsificar documento e outra é praticar estelionato), sendo certo também que as penas previstas são diversas e visam a proteger diferentes bens jurídicos, mas simplesmente porque, quando uma conduta for etapa preparatória para a outra, a sua punição é absorvida pela punição da conduta-fim.

Segundo Rogério Grecco, mostra-se cabível falar em princípio da consunção nas seguintes hipóteses: i) quando um crime é meio necessário, fase de preparação ou de execução de outro crime; ii) nos casos de antefato ou pós-fato impunível (Manual de Direito Penal. Parte 16ª ed. São Paulo: Atlas, p.121). Compreendo que o caso das estimativas que repercutem no valor devido no ajuste anual encaixa-se perfeitamente na primeira hipótese.

Neste tema, elucidativo o trecho do voto do então conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima no acórdão CSRF/0105.838, e 15 de abril de 2008 (o qual é citado

nos votos condutores dos acórdãos 9101001.307 e 9101001.261, que, por sua vez, são precedentes que inspiraram a edição da Súmula CARF n. 105):

(...)

Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam "princípio da consunção".

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: "pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave..." E prossegue "no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave".

Assim, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.

Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades — de mora e de ofício — na mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.

(...)

É por isso que, mesmo após a alteração da Lei 9.430/1966, promovida pela Lei 11.488/2007, compreendo que prevalece, em caso de dupla penalização, as razões de decidir (*ratio decidendi*) que orientaram o enunciado da Súmula CARF n. 105, que diz:

Súmula CARF 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Em síntese, portanto, compreendo que as multas isoladas aplicadas em razão da ausência de recolhimento de estimativas mensais não podem ser cobradas cumulativamente com a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor apurado no ajuste anual do mesmo ano calendário, eis que, embora se trate de penalidades por condutas distintas (e que visam a proteger bens jurídicos diversos, como acima abordado), estamos na esfera de aplicação de penalidades e, aqui, pelo princípio da consunção, quando uma infração (no caso, a ausência de recolhimento de estimativas) é meio de execução de outra conduta ilícita (no caso, a ausência de recolhimento do valor devido no ajuste anual do mesmo ano-calendário), a pena pela infração-meio é absorvida pela pena aplicável à infração-fim.

Estas são as razões pelas quais, novamente pedindo vênias à i. Relatora, orientei meu voto para cancelar as multas isoladas também quanto ao ano calendário de 2007.

Com a devida vênias, afastar a aplicação das razões de decidir da referida Súmula uma vez que esta foi editada antes da alteração da redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 promovida pela Lei nº 11.488/2007, como se tal alteração legislativa fulminasse de morte toda a lógica e racionalidade da referida Súmula me parece postura muito perigosa para fins da segurança jurídica.

Nesse ponto, e para entender e compreender as razões de decidir necessário se faz analisar os precedentes que justificaram a produção da referida Súmula, e a conclusão que posso chegar é a de que os fundamentos da *ratio decidendi* permanece intacta e inalterada mesmo com a alteração do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Entendo ainda que, a lógica é a mesma no que se refere à aplicação da Súmula Vinculante CARF n. 22 mesmo para exclusões realizadas no âmbito do SIMPLES NACIONAL, muito embora ela se refira ao SIMPLES FEDERAL.

Veja que, neste caso específico, o que ocorreu foi sim, de fato, uma mudança completa no regime do Simples Federal, instituído pela Lei nº 9.317/1996, substituído pela LC 123/2006.

O que ocorreu neste exemplo, foi uma completa mudança no regime de tributação diferenciado para os micro e pequenos empresários e, mesmo assim, não são poucos os precedentes deste CARF - e desta mesma TO- que aplicam a mesma *ratio decidendi* da referida Súmula para anular atos de exclusão realizados já no âmbito do novo regime. Para mim deve ser aplicada a mesma lógica.

Diante do exposto, entendo assistir razão ao Recorrente neste ponto.

Igualmente assiste razão em relação à aplicação da retroatividade benigna para se reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%.

Em que pese sejam claras e expressas as razões para manutenção da qualificação diante da escancarada sonegação fiscal cometida pelo contribuinte e responsáveis, o percentual da multa aplicável foi alterado.

Isso porque, a Lei nº 14.689/2023 alterou o dispositivo do §1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, que trazia a previsão da multa duplicada. Vejamos a antiga e a nova redação:

Redação dada pela Lei nº 11.488/2007

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

Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023

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

(...)

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

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

Como se vê, a nova regra geral da multa de ofício nos casos previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 prevê a majoração ao patamar de 100%, conforme dispõe o inciso IV, §1º, da Lei nº 9.430/96.

Destaca-se que referida lei criou uma nova hipótese de majoração ao patamar de 150%, prevista no inciso VII, mas apenas nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. Esta hipótese trata-se da instituição de uma nova penalidade, e que deve ser aplicada apenas aos fatos geradores ocorrida após a vigência da lei, haja vista, ainda, a necessidade de motivação pela autoridade fiscal.

Portanto, considerando o disposto no art. 106, II, alínea “c”, do CTN, tem-se por aplicar a retroatividade benigna, devendo-se a multa de ofício qualificada ser reduzida ao patamar de 100%.

Desta feita, nos termos da faculdade garantida pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023), adoto parcialmente a decisão da DRJ como razão de decidir, acrescidas das razões aqui expostas, e voto no sentido de não acolher as preliminares da contribuinte e responsáveis e, quanto ao Recurso Voluntário da contribuinte dar-lhe parcial provimento apenas para afastar a exigência da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas e reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%. Em relação à responsabilização solidária, oriento meu voto por negar provimento a todos os Recursos Voluntários.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, redator designado.

Em que pesem as sempre judiciosas palavras proferidas pelo Relator, o Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, tenho opinião absolutamente divergente em relação à questão da multa isolada incidente sobre a falta e/ou insuficiência do pagamento de estimativas do IRPJ/CSLL.

Neste tema, me coaduno com as razões adotadas pela decisão recorrida, pois penso estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, vez que, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada, exigência que transcende a situação fática de ter sido apurado lucro ou prejuízo no final do período anual.

Historicamente, a matéria foi tratada, de prefácio, no art. 44, I, §1º, IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *in verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

(...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

Posteriormente, foi editada a Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007 (DOU 22/01/2007), convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, com a redação abaixo:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Compulsando as alterações legislativas acima elucidadas, não se verifica, exceto em relação ao percentual a ser aplicado nos casos de multa isolada, qualquer alteração substancial nos dispositivos no que tange à hipótese de incidência e à base de cálculo da penalidade em apreço.

O objetivo do preceito contido no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (com as alterações legislativas supervenientes, inclusive) foi o de assegurar o recolhimento antecipado e evitar o não pagamento da estimativa mensal de IRPJ e CSLL no curso do ano-calendário e reconhecer que a base de cálculo da multa isolada sempre foi, mesmo antes das alterações legislativas, o próprio valor da estimativa que deixou de ser paga.

Nesse contexto, a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, elaborada a partir da vigência MP 351, de 2007 e da Lei nº 11.488, de 2007, ao instituir um percentual distinto

e menos gravoso em relação ao aplicável ao descumprimento da obrigação tributária principal (IRPJ e CSLL devidos na apuração anual) apenas veio aperfeiçoar o preceito normativo acerca da incidência da multa isolada, por falta de recolhimento das estimativas mensais, explicitando o seu caráter de obrigação acessória.

Sob a vigência da redação original da Lei nº 9.430, de 1996, e ainda atualmente, com a redação da Lei nº 11.488 de 2007, a multa isolada deve ser aplicada à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, **e optante pelo pagamento do IRPJ e da CSLL, em cada mês, determinados sobre bases de cálculo estimadas**, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ ou a CSLL mensalmente devidos; e deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ e da CSLL, mensalmente devida e não recolhida.

Tem-se assim que a **multa isolada em questão, que decorre da falta ou insuficiência de pagamento mensal das estimativas devidas no curso do ano-calendário**, é aplicada em função do descumprimento de uma obrigação tributária acessória (falta de recolhimento de antecipações obrigatórias), e é completamente autônoma em relação à obrigação tributária principal a ser constituída, ou não, no final do período.

Não é demais lembrar que a obrigação tributária principal, na definição da doutrina, é a “obrigação de dar” (pagar) o tributo devido, ou seja, é o “*dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei*”¹, enquanto as obrigações acessórias revestem-se de clara natureza de “obrigação de fazer” e “obrigação de não fazer”, vale exprimir, são, como o próprio nome diz, “acessórias ao principal”, que é o compromisso do contribuinte pagar o encargo tributário devido, constituindo-se, no fundo, em “*obrigações meramente instrumentais, simples deveres burocráticos que facilitam o cumprimento das obrigações principais*”².

Neste raciocínio, a estimativa mensal não pode ser considerada propriamente um “tributo” devido, a ser extinto, por pagamento (modalidade de extinção da obrigação e do crédito tributário, prevista no art. 156, I do CTN), mas apenas uma “antecipação estimada” do tributo, **a ser apurado como devido, ou não**, ao final do período de apuração, que é devida e **deve ser recolhida apenas para validar uma determinada sistemática de tributação de livre opção do contribuinte, qual seja: o Lucro Real Anual**.

Pois bem, justamente porque a estimativa não é exigível como obrigação principal (tributo) é que foi instituída uma multa isolada (ou seja, exigida sem que o principal fosse exigido), para penalizar as pessoas jurídicas que, apesar de optantes pela sistemática de apuração do Lucro Real Anual, descumprem, no curso do ano-calendário, a obrigação de apuração e recolhimento das antecipações mensais obrigatórias, requisito imperativo, nos termos da legislação em vigor.

¹ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 1993, p. 306-307.

² ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*, 4ª. ed. São Paulo: Método, 2010.

O único instrumento de que dispõe o Fisco para sancionar o descumprimento do dever de antecipar o IRPJ/CSLL devidos mensalmente pelas pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Real Anual, é a aplicação da multa isolada.

Conclui-se daí que, além de distintas naturezas jurídicas, são completamente autônomas as obrigações tributárias, relativas às antecipações mensais devidas a título de estimativas, e as relativas ao IRPJ e a CSLL devidos ao final do período de apuração anual, e tal autonomia encontra eco nas próprias disposições legislativas, quando se referem à incidência da multa isolada, ainda que apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL no período, de modo que a multa isolada é sempre exigível, desde que apurada falta/insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, sendo irrelevante a apuração de tributo devido no ajuste anual.

Nesta linha, cumpre observar que não se aplica ao presente caso o contido na Súmula CARF nº 105, por se referir, esta, expressamente, à redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, anterior ao advento da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Assim, é forçoso negar-se provimento ao recurso voluntário relativamente à aplicação da multa isolada sobre as estimativas não pagas nos períodos base de 2013, 2014 e 2015.

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves