



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                   |                                                      |
|-------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>   | <b>11634.720324/2015-12</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>    | 1202-001.381 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>  | 14 de agosto de 2024                                 |
| <b>RECURSO</b>    | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b> | M.P.A - PRODUTOS DE LIMPEZA E HIGIENE PESSOAL LTDA   |
| <b>RECORRIDA</b>  | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2011, 2012

NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO.

Não são nulos os autos de infração cujo procedimento fiscal observou as normas legais inerentes ao procedimento de fiscalização e de garantias ao sujeito passivo, especialmente o direito à ampla defesa.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

É cabível a qualificação da multa de ofício quando presentes os elementos abrangidos pelos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, relacionados às operações que deram causa ao lançamento tributário.

RESPONSABILIDADE.

É válida a atribuição de responsabilidade pelo crédito tributário à pessoa jurídica sucessora que deu continuidade às suas atividades utilizando o mesmo parque fabril, depósitos, marca, clientes e mesmo sócio.

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

Sala de Sessões, em 14 de agosto de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**André Luis Ulrich Pinto** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Leonardo de Andrade Couto** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Roney Sandro Freire Correa, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Miriam Costa Faccin (suplente convocado(a)), Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

## RELATÓRIO

Por bem sintetizar os fatos que permeiam o presente processo, passo a transcrever o relatório integrante do acórdão de impugnação para, a seguir, complementá-lo com a descrição dos atos processuais praticados a partir daquela ocasião.

Trata o processo de autos de infração de IRPJ (fls. 2760/2788); de CSLL (fls. 2789/2809), de Cofins (fls. 2810/2819) e de PIS/Pasep (fls. 2820/2829), exigindo um crédito tributário total de R\$ 3.547.681,20.

De acordo com o Termo de Verificação de Ação Fiscal de folhas 1364 a 1384, em pesquisas aos sistemas de contabilidade pública – SPED – foram localizadas notas fiscais eletrônicas emitidas pela empresa, as quais, considerando-se apenas as operações de vendas de produtos de industrialização própria (Indústria) e revendas de produtos de terceiros (Comércio), totalizaram R\$ 20.020.942,17 no período de 01/01/2011 a 31/12/2012. Contudo a empresa não reconheceu nenhuma receita para fins de tributação na DIPJ. Nas DCTF do ano-calendário de 2011 declarou débitos de R\$ 150.107,86, porém não efetuou nenhum pagamento. No ano-calendário de 2012 declarou em DCTF R\$ 21,00, sem efetuar o pagamento correspondente.

O termo de início de procedimento fiscal foi remetido via correios em 26/02/2015, tendo retornado ao remetente em 04/03/2015 com a informação de que o contribuinte “mudou-se” (AR fls. 51).

Foram realizadas diversas diligências visando a localização física da pessoa jurídica. Pelo fato de não ter sido localizada, nem seus sócios, a pessoa jurídica foi considerada inapta (art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996), conforme publicação no DOU de 13/04/2015 (fls. 059).

Foram efetuadas diligências junto a sete dos principais clientes da MPA, identificados através do rol de notas fiscais, que responderam às intimações e confirmaram as compras e os pagamentos (fls. 086/629). As informações indicaram que havia uma nova empresa fabricando e revendendo os mesmos produtos e com a mesma marca comercial (SUPRA-CLEAN), a MRP Comércio de Produtos de Higiene e Limpeza Ltda., situada à Av. Doutor Francisco Xavier Toda, 415, em Londrina/PR.

Em verificação física in loco na MRP, foi constatado que esta empresa fabricava e comercializava os mesmos produtos da MPA (Termo de Diligência Fiscal às fls. 630/636).

Nesta ocasião, a MRP foi intimada a apresentar diversos documentos (fls. 637/640), atendendo a intimação em 28/05/2015 (fls. 641/725).

Foram realizadas novas diligências junto aos clientes já diligenciados anteriormente e que compraram produtos e mercadorias das duas pessoas jurídicas, os quais ratificaram que se tratava dos mesmos produtos, com a mesma marca e mesmos representantes (fls. 726/847).

Apesar das inúmeras diligências realizadas - endereço da empresa, endereço do sócio, clientes e sucessora - jamais foi localizado ou foi possível manter qualquer contato com o atual sócio proprietário da MPA, Sr. Marcelo Puertas, CPF 046.789.649-67. Nenhum documento foi apresentado pela empresa e os contratos sociais foram obtidos através da Junta Comercial do Paraná (fls. 060/083). Também nenhum registro ou comprovante contábil foi apresentado para a fiscalização.

Contudo, durante a diligência realizada na MRP Comércio de Produtos de Higiene e Limpeza Ltda. (fls. 630/725) foi possível localizar e contatar o antigo sócio, Sr. Marcos Aparecido Puertas, CPF 597.810.689-49, e o responsável pela escrituração contábil, Sr. Lucas Moraes Silva, CPF 017.917.779-61.

O Sr. Marcos Aparecido Puertas foi sócio administrador da MPA durante o período sob apuração e é atualmente o sócio administrador da MRP. O Sr. Lucas Moraes Silva é o contador de ambas as empresas. Nos procedimentos relativos à diligência ambos foram alertados sobre a ocorrência da fiscalização na empresa MPA. Foi solicitado que contatassem o sócio administrador, que é irmão do Sr. Marcos, contudo o mesmo jamais se apresentou ou foi localizado.

A empresa MPA foi dissolvida irregularmente devido ao abandono da atividade econômica pelo único sócio, concomitantemente, os clientes migraram para a MRP. Na condução do empreendimento, o Sr. Marcos Puertas jamais recolheu tributos federais e migrou as operações do primeiro CNPJ (MPA) para o segundo CNPJ (MRP), visando blindar a empresa e a si próprio das consequências da sonegação fiscal.

Foi efetuado um levantamento no Sistema de Escrituração Pública Digital – SPED – acerca das vendas da empresa, de onde foi constatado que entre os meses de janeiro de 2011 a julho de 2012 a MPA emitiu notas fiscais de vendas no montante de R\$ 20.020.942,17. Os dados de todas essas vendas encontram-se compilados, nota a nota, no anexo ao Termo de Intimação 02, de 21/07/2015 (fls. 819/1362). A empresa foi intimada via Edital a justificar o não recolhimento de tributos sobre estas vendas e não se manifestou.

Assim, foi concluído que os valores das notas fiscais emitidas pela MPA constituem efetivamente receita bruta da empresa e não foram ofertados à tributação, caracterizando omissão da receita da atividade.

São duas operações de venda. (1) venda de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros e (2) venda de produção do estabelecimento em operações com produtos sujeitos ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto.

O IRPJ e a CSLL foram calculados com base no Lucro Presumido.

Embora o contribuinte tenha se declarado substituto tributário nas operações de vendas de seus produtos, foi constatado que nenhum dos produtos por ele fabricados se enquadra no regime de tributação especial.

Assim, em relação ao PIS e à Cofins foram aplicadas as alíquotas do regime cumulativo, que são mais benéficas ao contribuinte.

Os valores declarados em DCTF foram descontados dos valores apurados.

Foi imputada solidariedade passiva (1) à MRP Comércio de Produtos de Higiene e Limpeza Ltda., por ser empresa do mesmo grupo econômico e que sucedeu informalmente as operações da MPA, encontrando abrigo tanto no art. 124, inc. II, quanto no art. 132 do Código Tributário Nacional; (2) Ao Sr. Marcos Aparecido Puertas, por ser sócio administrador, tanto da MPA, quanto da sucessora informal MRP, na forma do art. 135, inc. III, do Código Tributário Nacional e (3) à Marcelo Puertas, que sucedeu a Marcos Aparecido Puertas na administração da MPA e abandonou o empreendimento, caracterizando a dissolução irregular da sociedade.

O autuante lista, para justificar a solidariedade tributária da MRP Comércio de Produtos de Higiene e Limpeza Ltda., os seguintes motivos:

1 – Interdependência entre os sócios – a pessoa física que constituiu e administrou a MPA foi Marcos Aparecido Puertas, com 99% das cotas, em 28/10/2004 (fls. 61/63), o que perdurou até a alteração contratual de 04/12/2012, registrada na Junta Comercial do Paraná em 14/02/2013. Depois da sua saída da MPA, o único cotista e administrador passou a ser seu irmão Marcelo Puertas.

Já em relação à MRP, o Sr. Marcos Aparecido Puertas é o atual sócio administrador. Também foi o criador da empresa em 21/11/2001, em conjunto com sua esposa (à época) Rosangela de Freitas Rocha Puertas, conforme Contrato Social (fls. 645).

De 21/11/2001 até 27/03/2012 o Sr. Marcos Aparecido Puertas exerceu efetivamente a administração da MRP.

No período de 28/03/2012 a 17/07/2012 - 108 dias – houve duas alterações no quadro societário da MRP, quando a administração da sociedade foi exercida por três pessoas diferentes: Rodolfo Lonetta, CPF 195.050.038-11, Willian Kowalski

dos Santos, CPF 022.094.879-86 e Danielly Cristine da Silva, CPF 059.057.569-45 (fls. 687/693).

Em 18/07/2012 o Sr. Marcos Aparecido Puertas voltou a adquirir 100% das cotas da MRP, passando a exercer a administração da sociedade (fls. 694). Concomitantemente, começou a realizar vendas dos mesmos produtos, com a mesma marca e para os mesmos clientes da MPA.

2 – Utilização da mesma marca – SUPRA-CLEAN – Tanto a MPA quanto a MRP fabricam e comercializam produtos de limpeza da marca Supra-Clean, situação confirmada pelos clientes em diversas diligências (docs. fls. 109; 206; 281; 359; 376; 377; 726/847).

3 – Sede da MRP Produtos de Limpeza e Higiene Ltda. – Em visita in loco na sede da MRP foi constatado que esta fabricava e distribuía os produtos Supra-Clean, formando um único grupo econômico com a MPA (fls. 630/636). Na recepção do escritório da MRP existe uma foto panorâmica onde se pode identificar os dois endereços das unidades do grupo: o primeiro na Av. Dr. Francisco Xavier Toda e o segundo na Rua João Medeiros da Costa (fls. 633).

4 – Migração das vendas da MPA para a MRP – Comparando-se os volumes de vendas da MPA e da MRP no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2014, percebe-se que em julho de 2012 todas as vendas da MPA migraram para a MRP. A última nota de venda emitida pela MPA foi em 03/07/2012 e a primeira emitida pela a MRP foi em 05/07/2012 (demonstração gráfica na fl. 1380).

5 – Base legal – Inequivocamente que as empresas MPA e MRP têm interesse comum no empreendimento econômico. As duas empresas têm apenas a aparência de unidades autônomas, mas na verdade a atuação foi complementar e sucessória. Além disso, possuem a mesma vinculação gerencial e coincidência de sócios e administradores, tal situação é regulada pelo art 124, inc. I do Código Tributário Nacional.

Também, trata-se de solidariedade empresarial em razão da continuidade da atividade exercida pela MPA, com a mesma marca, mesmo parque fabril, mesmo sócio administrador e mesmos clientes, nos termos do art. 132 do Código Tributário Nacional.

Em relação à solidariedade tributária de Marcos Aparecido Puertas, o autuante afirma que já foi demonstrado no relatório que à época dos fatos ele exercia efetivamente a administração das duas empresas. Especificamente em relação a MPA, exerceu a administração até 14/02/2013, e abrangeu o período em que as vendas foram migradas para a MRP.

Afirma que Marcos Aparecido Puertas, de maneira premeditada, utilizou-se das duas pessoas jurídicas para criar confusão organizacional e patrimonial e dificultar o trabalho do fisco, não restando dúvidas que a sua responsabilidade é solidária, por interesse comum nos eventos, na forma do art. 124, inc. I, do Código Tributário Nacional.

Alem disso, no período em que exerceu a administração da empresa, apresentou declarações falsas à Receita Federal. Declarou que a empresa estava ativa, mas que não havia vendido nada, pois atribuiu zero de receita bruta na DIPJ, numa ação deliberada para escapar dos controles do fisco. Essas ações, tomadas de forma intencional, constituem sonegação e fraude na forma dos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964. Por consequência, suas ações, enquanto sócio administrador, constituem ilícito legal e descumprimento ao contrato social da empresa, caracterizando a solidariedade com base no art. 135, III, do Código Tributário Nacional.

Quanto à solidariedade atribuída a Marcelo Puertas, o autuante afirma que ele passou a exercer a administração da empresa a partir de 14/02/2013, conforme alteração do contrato social (fls. 83), não sendo possível determinar a data em que a empresa abandonou seu domicílio tributário, mas fato é que o Sr. Marcelo, em conluio com seu irmão Marcos, dissolveu irregularmente a MPA. Em diligência realizada pelos auditores fiscais não foi localizada a empresa no local indicado no contrato social. Na busca pelo atual sócio administrador em seu domicílio fiscal também se constatou que o mesmo não morava mais no local declarado (fls. 053/055). Foi decretada de ofício a inaptdão da empresa (fls. 056/059).

Alem disso, foi mantido contato com o Sr. Marcos e com o responsável pela escrita contábil da MPA e, mesmo assim, não foram apresentados os livros contábeis.

Afirma que é dever primordial da pessoa jurídica manter em boa guarda os documentos que embasam a escrituração fiscal, conforme art. 45 da Lei 8.981, de 1995.

Assim, foi arrolado também como responsável solidário o Sr. Marcelo Puertas, na forma do dito artigo 135, inciso III, do CTN, por promover a dissolução irregular da MPA e por não manter em boa guarda e ordem os documentos contábeis de caráter obrigatório.

Foi aplicada a multa de prevista no art. 44, inc. I, da Lei nº 9.430, de 1996, duplicada na forma do seu § 1º, porque o contribuinte, de maneira premeditada e intencional, prestou informações inexatas em suas declarações para fugir dos controles da Receita Federal. As Declarações de Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (DIPJ) da empresa informavam que a empresa não havia obtido nenhuma receita nos anos de 2011 a 2012, entretanto, emitiu notas fiscais de vendas no montante de R\$ 20 milhões. Além disso, o principal gestor promoveu uma sucessão simulada dos negócios da empresa.

Outro ponto que comprova a ocorrência da fraude e do conluio é que após a sucessão simulada realizada entre a MPA e MRP, houve a dissolução irregular da MPA, pois não está mais localizada no endereço tido como domicílio fiscal e também não foi localizado seu atual sócio proprietário.

O contribuinte foi cientificado por meio de edital afixado na DRF em Londrina no dia 13/11/2015 e desafixado em 01/12/2015 (fl. 2867).

Também foi cientificado por edital Marcelo Puertas (fl. 2865).

Marcos Aparecido Puertas foi cientificado via correio em 14/11/2015 (fl. 2850) e MRP Produtos de Higiene e Limpeza Ltda., também via correios, em 16/11/2015 (fl. 2863).

MRP Produtos de Higiene e Limpeza Ltda. e Marcos Aparecido Puertas apresentaram a impugnação folhas 2871 a 2889, alegando, em síntese, que:

- Não foi acostado aos autos nenhum temo de declaração das supostas pessoas ouvidas nas citadas diligências, ou seja, não foram colhidas provas do alegado. E mesmo que tivessem ocorrido tais depoimentos formais, não houve a instalação do contraditório, uma vez que não foi oportunizada a participação dos recorrentes nas audiências eventualmente realizadas, por isso restariam nulos os autos de infração.
- O próprio termo de fiscalização comprova que a MPA manteve-se em funcionamento até 2014, e que continuava ativa até a abertura do procedimento fiscal, quando foi declarada inapta. A simples leitura do Contrato Social da MRP é suficiente para comprovar que ela iniciou suas atividades no ano de 2001, exercendo regularmente suas atividades desde então e coexistindo com a MPA nos anos de 2011 e 2012, não podendo ser consideradas sucessoras nem do mesmo grupo econômico.
- Jamais houve qualquer relacionamento industrial, comercial, financeiro ou econômico entre as pessoas jurídicas e físicas mencionadas no relatório de fiscalização. O único elo de ligação é o grau de parentesco, já que os sócios das duas empresas são irmãos.
- O apartamento locado pelo recorrente Marcos, sempre foi sua residência, até mudar-se para o endereço atual, conforme comprovam suas declarações de renda da pessoa física, sendo que seu irmão Marcelo, por um curto período de tempo, residiu com ele no mesmo endereço, fato corriqueiro e absolutamente normal, que não pode servir para caracterizar como fraude, irregularidade, sucessão e responsabilidade solidária tributária, conforme remansosa jurisprudência de tribunais, citadas na peça impugnatória.
- A marca pode ser utilizada por qualquer pessoa, sem que caracterize a solidariedade.
- O fato de o atual sócio da MRP figurar como ex-sócio da MPA, também não pode caracterizar a responsabilidade solidária entre as pessoas jurídicas, assim como a comercialização de produtos com marcas idênticas, a proximidade de endereços.
- Não receberam notificação da instauração do procedimento fiscal, nem mesmo foram ouvidos e não tiveram oportunidade de prestar esclarecimentos,

informações ou impugnar os documentos apurados pela fiscalização, o que determina a nulidade dos autos de infração.

- O relatório da fiscalização confirma que o sócio administrador da MPA, responsável perante a Receita Federal, e o Sr. Marcelo e não os recorrentes, dessa forma não podem estes responder por falta de informação contábil, falta de informação quanto aos débitos dos impostos lançados nos autos de infração.

- Todos os valores das vendas realizadas, sem exceção, foram acompanhadas das correspondentes notas fiscais. Não houve sonegação, o que ocorreu, se ocorreu, foi simples falha administrativa, que não pode ser punida com multa em seu máximo.

- São absolutamente inocentes em relação à suposta falha administrativa, uma vez que jamais agiram com culpa ou com dolo, mesmo que eventualmente, para que suas condutas possam ser caracterizadas como ilícitas para aplicação de pena tão elevada.

- Não seria crível um mecanismo de sonegação com emissão de notas, tendo conhecimento que elas seriam declaradas na contabilidade da empresa tomadora de serviços.

- Não há no feito fiscal comprovação material de que as declarações incorretas, prestadas à Receita Federal, tenham ocorrido, expedida ou apresentada pelos recorrentes, o que, por si só, descaracteriza a ilicitude que lhes é imputada.

Por fim, requerem que sua impugnação seja julgada procedente, cancelando-se os autos de infração e a responsabilidade tributária a eles atribuída ou, alternativamente, sejam excluídas as multas aplicadas, e ou, ainda, que sejam reduzidas ao percentual mínimo, uma vez que ocorreu simples irregularidade administrativa.

A impugnação da empresa MRP Produtos de Limpeza e Higiene Ltda. foi julgada improcedente, mantendo-se a autuação e o vínculo de responsabilidade por sucessão que lhe foi imputado.

Irresignada a empresa MRP interpôs recurso voluntário, alegando, em síntese, que:

(i) **Nulidade por cerceamento do seu direito de defesa**, porque:

- a. não foram acostado aos autos cópias das respostas enviadas por clientes da MPA e MRP;
- b. não lhe foi oportunizado contraditório no curso do procedimento de fiscalização, quando a Recorrente não teve a oportunidade de prestar esclarecimentos ou impugnar documentos apurados pela Fiscalização.

(ii) **Ausência de responsabilidade por sucessão**

- a. alega que nunca teve qualquer tipo de relacionamento industrial, comercial, financeiro ou econômico com a empresa autuada (MPA);

- b. o único fato que liga as empresas MPA e MRP é o parentesco de seus sócios, que são irmãos;
- c. MPA e MRP atuam no mercado com a mesma marca desde 2001 e não a partir do encerramento das atividades da MPA;
- d. fato de comercializarem produtos da mesma marca não caracteriza sucessão;
- e. o fato do sócio administrador da MRP ter feito parte do quadro societário da MPA não caracteriza sucessão; e

**(iii) Inaplicabilidade da multa qualificada**

- a. a conduta praticada pela MPA de emitir notas fiscais e não declarar receitas não pode ser considerada sonegação, simulação ou conluio para fins de qualificação da multa de ofício.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro André Luis Ulrich Pinto, Relator.

O recurso é tempestivo, preenche os pressupostos de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

Os argumentos trazidos pela Recorrente podem ser agrupados em três linhas de defesa: (i) nulidade da autuação por cerceamento do seu direito de defesa; (ii) ausência de responsabilidade por sucessão; e (iii) inaplicabilidade da qualificação da multa de ofício.

Passo a analisar as alegações da Recorrente.

**1 NULIDADE POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA**

A Recorrente suscita nulidade por cerceamento do seu direito de defesa, porque:

- (i) não foram acostado aos autos cópias das respostas enviadas por clientes da MPA e MRP; e
- (ii) não lhe foi oportunizado contraditório no curso do procedimento de fiscalização, quando a Recorrente não teve a oportunidade de prestar esclarecimentos ou impugnar documentos apurados pela Fiscalização.

Os argumentos da Recorrente não merecem prosperar. Entendo que a DRJ solucionou adequadamente o caso. Dessa forma, com base na faculdade prevista no art. 114, § 12, I, do RICARF, transcrevo abaixo excerto do voto da DRJ que adoto como razões de decidir.

A alegação de que não foi acostado aos autos nenhum temo de declaração das supostas pessoas ouvidas nas citadas diligências, ou seja, que não foram colhidas provas do alegado, não procede. Foram efetuadas diligências junto a sete dos principais clientes da MPA, identificados através do rol de notas fiscais, que responderam às intimações e confirmaram as compras da MPA e os correspondentes pagamentos (os documentos encontram-se às fls. 086/629). Além disso, informaram que a MRP Comércio de Produtos de Higiene e Limpeza Ltda., situada à Av. Doutor Francisco Xavier Toda, 415, em Londrina/PR, estava fabricando e revendendo os mesmos produtos e com a mesma marca comercial (SUPRA-CLEAN).

Por se tratar de fase investigatória (procedimental) não há direito ao contraditório. Nessa fase as informações interessam unicamente ao fisco, por isso que somente são solicitadas informações ou esclarecimentos se foram julgadas de interesse para a fiscalização.

O direito de exercer o contraditório em relação as informações oriundas dessas diligências surge com a pretensão estatal, quando a lei dá ao sujeito passivo o prazo de 30 dias para efetuar a sua defesa, que efetivamente foi exercida com a apresentação da peça impugnatória no prazo estabelecido pelo Decreto nº 70.235, de 1972.

Assim, tanto o procedimento fiscal, como os autos de infração e os termos de sujeição passiva solidária atribuída à MRP Produtos de Limpeza e Higiene Ltda. e ao Sr. Marcos Aparecido Puertas, não apresentam nenhuma ilegalidade ou irregularidade capaz de decretar a sua nulidade dos atos.

Acrescento que este a instauração do contraditório só ocorro com a apresentação da impugnação do sujeito passivo, nos termos do art. 14, do Decreto nº 70.235/1972 e Súmula CARF nº 162.

Dessa forma, absolutamente impertinentes as alegações da Recorrente com relação ao cerceamento do seu direito de defesa, razão pela qual deve ser rejeitada a preliminar de nulidade.

## 2 RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO

A Recorrente alega, ainda que a responsabilidade por sucessão não é cabível, porque:

- (i) nunca teve qualquer tipo de relacionamento industrial, comercial, financeiro ou econômico com a empresa autuada (MPA);
- (ii) o único fato que liga as empresas MPA e MRP é o parentesco de seus sócios, que são irmãos;

- (iii) MPA e MRP atuam no mercado com a mesma marca desde 2001 e não a partir do encerramento das atividades da MPA; e
- (iv) fato de comercializarem produtos da mesma marca não caracteriza sucessão; e o fato do sócio administrador da MRP ter feito parte do quadro societário da MPA não caracteriza sucessão.

Mais uma vez, a decisão da DRJ não merece reparos. Dessa forma, com base na faculdade prevista no art. 114, § 12, I, do RICARF, transcrevo abaixo excerto do voto da DRJ que adoto como razões de decidir.

A fiscalização apresentou de forma contundente e devidamente comprovada com vasta documentação probatória que a MPA Produtos de Limpeza e Higiene Pessoal Ltda., ao longo dos anos-calendário de 2011 e 2012, obteve receitas de venda de produção própria e de mercadorias adquiridas de terceiros, no montante de R\$ 20.020.942,17, identificado a partir das notas fiscais constantes no sistema de contabilidade pública SPED (relação às folhas 819/1361), e que foram confirmadas pelos principais clientes em diversas diligências, que apresentaram os comprovantes das operações (fls. 86/629).

Tais receitas foram escondidas do Fisco, na medida em que as Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica dos anos-calendário de 2011 e 2012 (fls. 3 e 26) foram entregues à Receita Federal zeradas.

O responsável pela pessoa jurídica na época dos fatos e que entregou declarações zeradas foi o Sr. Marcos Aparecido Puertas, conforme constou nas Fichas 03 – Dados do Representante e do Responsável pela Pessoa Jurídica (fls. 3 e 26), situação que perdurou até a alteração societária que transferiu a pessoa jurídica para seu irmão Marcelo Puertas em 14/02/2013, conforme registro na Junta Comercial do Paraná.

É verdade que, em seu relatório, a fiscalização afirma que o sócio administrador da MPA, responsável perante a Receita Federal, é o Sr. Marcelo Puertas. Evidentemente que a afirmação da fiscalização diz respeito ao responsável formal no momento em que se efetuava a tentativa de intimação do responsável pela pessoa jurídica, identificado através do contrato social arquivado na Junta Comercial do Paraná (fls. 60/83). Esse fato é irrelevante, pois ficou devidamente comprovado que todos os atos e fatos relacionados com a MPA foram praticados pelo Sr. Marcos Aparecido Puertas, que usa sistematicamente seus empreendimentos para praticar ilícitos tributários.

Como sócio administrador da MPA, detentor de 99% das cotas de capital, o Sr. Marcos Aparecido Puertas entregava as declarações à Receita Federal zeradas e não efetuava o recolhimento dos tributos correspondentes. Ainda como sócio administrador da MPA (julho de 2012) migrou integralmente suas atividades para a MRP, da qual detinha 100% das cotas, e continuou com o mesmo modus

operandi, ou seja, proceder a entrega de declarações zeradas à Receita Federal e não efetuar o recolhimento dos tributos correspondentes, conforme consignado pela fiscalização.

Em razão da alegação de que a MRP iniciou suas atividades no ano de 2001 e coexistiu com a MPA, produzindo e comercializando os mesmos produtos, situação normal e que serviria para afastar as acusações que lhes são imputadas pela fiscalização, foi efetuada uma consulta aos sistemas da Receita Federal, constatado-se que a MRP (1) declarou receitas da atividade até o mês de janeiro de 2006; entregou declarações inativas relativos aos anos-calendário de 2007 a 2011 e (3) não declarou nenhuma receita relativa aos anos-calendário de 2012 e 2013, o que desmente a alegação.

Por outro lado, se a MRP coexistiu com a MPA ao longo dos anos de 2006 a 2013, produzindo e comercializando os mesmos produtos, os impugnantes estão a admitir que a MRP omitiu da Receita Federal as receitas obtidas ao longo desses anos-calendário.

Como visto, trata-se de conduta recorrente do Sr. Marcos Aparecido Puertas de tentar ocultar do fisco as receitas obtidas por seus empreendimentos, pois, além de não declarar as receitas da MPA, também não declarou as receitas da MRP obtidas nos anos de 2012, 2013 e 2014, nos montantes de R\$ 5.690.066,00, R\$ 13.680.469,28 e R\$ 17.561.195,11. Estas receitas foram identificadas pela fiscalização em diligência na própria MRP, conforme relação das notas fiscais constante do anexo 3 do Relatório Fiscal (fls. 1971/2759).

O fato de a MPA ter se mantido ativa nos cadastros da Receita Federal até a data de início do procedimento fiscal não é capaz de afastar a responsabilidade tributária do Sr. Marcos Aparecido Puertas. Os fatos indicam que a transferência da MPA para seu irmão Marcelo Puertas foi apenas mais um artifício para evitar que o fisco tomasse conhecimento de suas atividades e das operações não oferecidas à tributação.

Acrescentam-se os seguintes fatos devidamente provados pela fiscalização:

- A MPA e MRP, embora com endereços diversos, tem suas estruturas contíguas, conforme mostra a foto panorâmica dos dois estabelecimentos (fl. 633).
- A MPA não operou mais depois de ter sido transferida para o Sr. Marcelo Puertas, abandonando a sua atividade econômica.
- O "sumiço" do Sr. Marcelo Puertas.
- No período de 28/03/2012 a 17/07/2012, o Sr. Marcos não fez parte do quadro social da MRP, entretanto, em 18/07/2012 voltou a adquirir 100% das suas cotas e passando a ser seu administrador (fls. 694).
- Ao adquirir 100% da cotas da MRP, o Sr. Marcos migrou todas as operações da MPA (última NF foi emitida em 03/07/2012) para a MRP (primeira NF foi emitida em 05/07/2012), utilizando a mesma marca dos produtos daquela (Supra-Clean).

- O Sr. Marcos Aparecido Puertas, mesmo depois de ter transferido a MPA para o seu irmão Marcelo, constou como responsável pela pessoa jurídica na DIPJ/2014, ano-calendário de 2013, transmitida para a Receita Federal em 26/06/2014. O responsável pela escrituração contábil foi o Sr. Lucas Moraes Silva, que também é o contador da MRP.

As questões acima tratadas deixam claro o comportamento doloso do Sr. Marcos Aparecido Puertas voltado a suprimir ou reduzir o pagamento de tributos e contribuições devidas e impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, situações que se enquadram nos arts. 71 (sonegação) e 72 (fraude) da Lei nº 4.502, de 1964, na medida em que foi o mentor e responsável por todas as operações da MPA e da MRP, nunca recolheu nenhum tributo e nunca informou qualquer receita nas Declarações de Informação Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica dos anos-calendário de 2011 e 2012, que foram entregues à Receita Federal sob a sua tutela, conforme constam nas Fichas 03 – Dados do Representante e do Responsável pela Pessoa Jurídica da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (fls. 3 e 26).

O dolo é o elemento que se relaciona com a consciência e a vontade de agir, presente em todos os tipos penais de que trata a Lei nº 4.502, de 1964, ou seja, é a vontade de praticar a conduta, para a subsequente obtenção do resultado. Está claro que a conduta adotada pelo Sr. Marcos Aparecido Puertas teve o intuito consciente voltado a suprimir ou reduzir o pagamento do tributo ou contribuições devidos.

Presente o dolo na conduta do contribuinte, tem-se o elemento essencial para a duplicação da multa de ofício na forma prevista no § 1º do art 44 da Lei n. 9.430, de 1996. Por isso, deve ser mantido o agravamento da multa de ofício.

O dolo também é o elemento essencial, necessário para atribuir a responsabilidade tributária a terceiros. Embora a lei instituidora do tributo defina sempre quem deve figurar no pólo passivo da obrigação tributária, o Código Tributário Nacional estatui a possibilidade de alcançar aqueles que, embora não incluídos expressamente no rol dos obrigados a arcar com o tributo ou contribuição, praticam atos ou negócios com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, conforme prevê o art. 135 do Código Tributário Nacional, abaixo:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior; II - os mandatários, prepostos e empregados; III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. (gn)

O pressuposto para a incidência desta norma é a prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato ou ao estatuto social pelo gestor ou representante da empresa. Os elementos trazidos aos autos pelo autuante não deixam dúvidas que o Sr. Marcos Aparecido Puertas, na qualidade de sócio e administrador da MPA - Produtos de Limpeza e Higiene Ltda., praticou os ilícitos de sonegação e fraude, o que o torna pessoalmente responsável pelos tributos e contribuições devidos por essa pessoa jurídica.

O mesmo diga-se em relação à responsabilização da pessoa jurídica MRP Produtos de Limpeza e Higiene Pessoal Ltda. Como amplamente demonstrado, houve apenas a migração das atividades da MPA para a MRP, que continuou usando o mesmo parque fabril, depósitos e clientes da antiga pessoa jurídica. Isto é: a MRP sucedeu em todos sentidos a MPA (a) mesmo sócio-gerente; (b) mesmo endereço (estruturas contíguas); (c) mesmas atividades; (d) mesmos produtos (mesma marca) e (e) mesmos clientes, situação em que a sucessora passa a responder pelo cumprimento das obrigações tributárias da sucedida, conforme prevê o art. 132 do Código Tributário Nacional, abaixo:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Parece evidente a presença dos elementos ensejadores da responsabilidade tributária.

Nesse ponto, apesar de não ser objeto de contestação, é importante recordar que o motivo da autuação é a omissão de receitas, nos anos-calendário de 2011 e 2012, identificadas pela Fiscalização a partir de informações registradas no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED.

A partir dessa diligência foram constatadas notas fiscais emitidas pela empresa MPA cujas receitas não foram por ela declaradas. A Fiscalização então realizou diligência de vistoria *in loco*, na qual constatou que a MPA não estava instalada no endereço eleito para seu domicílio fiscal. No local já funcionava outro empreendimento e o proprietário do imóvel informou que a MPA já havia desocupado o imóvel há mais de um ano.

As Autoridades Fiscais adotaram as providências necessárias para declaração de inaptidão da MPA. Posteriormente, a Autoridade fiscal diligenciou junto aos sete principais clientes identificados através do rol de notas fiscais emitidas pela MPA. Todos os clientes

diligenciados responderam às intimações e confirmaram as compras e os pagamentos (fls. 086 a 629).

As informações prestadas pelos clientes da MPA indicaram que havia uma nova empresa fabricando e revendendo os mesmos produtos, sob a mesma marca comercial: SUPRA-CLEAN. Isto posto, foi aberta diligência fiscal na empresa MRP Comércio, ora Recorrente.

Em vistoria *in loco*, a Autoridade Fiscal constatou que a Recorrente comercializava os mesmos produtos da MPA, conforme Termo de Diligência Fiscal de 08/05/2015 – fls. 630 a 636.

Em nova diligência junto aos mesmos clientes que já haviam sido diligenciados anteriormente e que compraram mercadorias das duas empresas, levantou-se a informação de que A Recorrente comercializava os mesmos produtos comercializados pela MPA, com a mesma marca e mesmos representantes (fls. 726/847).

Além disso, o quadro societário das empresas MPA e MRP reforça o conjunto fático probatório que ampara a tese de sucessão.

Consta do TVF que:

A pessoa física responsável pelo empreendimento MPA é Marcos Aparecido Puertas. O mesmo foi quem criou a empresa, como principal sócio – com 99% das cotas - e administrador em 28/10/2004 (fls. 61/63).

Marcos Aparecido Puertas figurou como principal sócio e administrador da empresa até a alteração contratual de 04/12/2012 que somente foi registrada na Junta Comercial do Paraná em 14/02/2013. Após sua saída, a administração passou a ser exercida pelo seu irmão, Marcelo Puertas.

Desde sua criação, houve várias alterações no quadro societário, sendo que três dos quatro sócios minoritários são pessoas interligadas a Marcos Aparecido Puertas, conforme quadro demonstrativo abaixo:

| QUADRO B - HISTÓRICO DE SÓCIOS - MPA COM. PRODUTOS DE HIGIENE LTDA. |                          |                          |                            |                             |                            |                                       |
|---------------------------------------------------------------------|--------------------------|--------------------------|----------------------------|-----------------------------|----------------------------|---------------------------------------|
| CNPJ/CPF                                                            | Nome / Razão Social      | Qualificação             | Dt.Ingresso<br>Dt.Retirada | Perc.<br>Partic.<br>Votante | Perc.<br>Partic.<br>Social | Relação com<br>Marcos A. Pu-<br>ertas |
| <a href="#">047.109.499-48</a>                                      | MARCELO PUERTAS          | Sócio admi-<br>nistrador | 14/02/2013<br>-            | 0,00%                       | 100,00%                    | irmão                                 |
| <a href="#">007.823.039-00</a>                                      | MARA REGINA ADAMO        | Socio                    | 05/11/2004<br>31/08/2006   | 0,00%                       | 1,00%                      | sem vínculo<br>conhecido              |
| <a href="#">211.978.819-72</a>                                      | MIGUEL PUERTAS           | Socio                    | 20/01/2009<br>11/05/2011   | 0,00%                       | 1,00%                      | pai                                   |
| <a href="#">597.810.689-49</a>                                      | MARCOS APARECIDO PUERTAS | Socio admi-<br>nistrador | 05/11/2004<br>14/02/2013   | 0,00%                       | 99,00%                     | próprio                               |
| <a href="#">046.789.649-67</a>                                      | MATHEUS ROCHA PUERTAS    | Socio menor              | 11/05/2011<br>14/02/2013   | 0,00%                       | 1,00%                      | filho                                 |

Já em relação à MRP, o Sr. Marcos Aparecido Puertas é o atual sócio administrador. Também foi o criador da empresa em 21/11/2001, em conjunto com sua esposa (à época) Rosangela de Freitas Rocha Puertas, conforme Contrato Social (fls. 645).

Desde 21/11/2001 até 27/03/2012, o Sr. Marcos Aparecido Puertas exerceu efetivamente a administração da empresa.

No período de 28/03/2012 a 17/07/2012 - 108 dias – houve duas alterações no quadro societário e a administração da sociedade foi exercida por três pessoas diferentes:

Rodolfo Lonetta, CPF 195.050.038-11, Willian Kowalski dos Santos, CPF 022.094.879-86 e Danielly Cristine da Silva, CPF 059.057.569-45 (fls. 687/693).

Em 18/07/2012 o Sr. Marcos Aparecido Puertas volta a adquirir 100% das cotas da empresa MRP e volta a fazer exercer a administração da sociedade (fls. 694). Como veremos adiante, concomitantemente à volta do sr. Marcos à sociedade, a MRP começa a realizar vendas dos mesmos produtos, sob a mesma marca e para os mesmos clientes da MPA.

Abaixo descrevemos a mutação do quadro societário da MPA e seus vínculos com Marcos Aparecido Puertas:

|                                |                             |                     |            | tante | Social  | Puertas               |
|--------------------------------|-----------------------------|---------------------|------------|-------|---------|-----------------------|
| <a href="#">597.810.689-49</a> | MARCOS APARECIDO PUERTAS    | Socio administrador | 18/07/2012 | 0,00% | 100,00% | próprio               |
|                                |                             |                     | -          |       |         |                       |
| <a href="#">768.922.559-49</a> | ROSANGELA DE FREITAS ROCHA  | Socio               | 03/12/2001 | 0,00% | 50,00%  | ex conjuge            |
|                                |                             |                     | 03/03/2004 |       |         |                       |
| <a href="#">730.845.499-15</a> | MARCIO APARECIDO PUERTAS    | Socio               | 03/03/2004 | 0,00% | 1,00%   | irmão                 |
|                                |                             |                     | 16/02/2012 |       |         |                       |
| <a href="#">195.050.038-11</a> | RODOLFO LONETTA             | Socio administrador | 28/03/2012 | 0,00% | 99,00%  | sem vínculo conhecido |
|                                |                             |                     | 16/05/2012 |       |         |                       |
| <a href="#">022.094.879-86</a> | WILLIAM KOWALSKI DOS SANTOS | Socio administrador | 28/03/2012 | 0,00% | 1,00%   | sem vínculo conhecido |
|                                |                             |                     | 18/07/2012 |       |         |                       |
| <a href="#">059.057.569-45</a> | DANIELLY CRISTINE DA SILVA  | Socio administrador | 16/05/2012 | 0,00% | 99,00%  | sem vínculo conhecido |
|                                |                             |                     | 18/07/2012 |       |         |                       |
| <a href="#">046.789.649-67</a> | MATHEUS ROCHA PUERTAS       | Socio menor         | 18/07/2012 | 0,00% | 1,00%   | filho                 |
|                                |                             |                     | 30/06/2015 |       |         |                       |

O que se verifica é que até 4 de dezembro de 2012, o Sr. Marcos Aparecido Puertas figurou como principal sócio e administrador da empresa MPA. Relativamente à Recorrente, o Sr. Marcos Aparecido Puertas passou a deter 100% das cotas sociais a partir de 18/07/2012, voltando a exercer a administração da sociedade (fls. 694).

Todos esses elementos conduzem ao entendimento de que houve sucessão.

Não se trata, portanto, de atribuição de responsabilidade motivada única e exclusivamente pela constatação de que o Sr. Marcos Puertas foi integrou o quadro societário de ambas as empresas. Também não se trata apenas da simples constatação de que as empresas

vendem produtos com a mesma marca e está mais do que evidente que o vínculo entre as empresas não é apenas o grau de parentesco entre o Sr. Macros Puertas e o Sr. Marcelo Puertas.

Houve sucessão. A Autoridade Fiscal demonstrou ter ocorrido a transferência de fundo de comércio. Nesse sentido, a demonstração de que a Recorrente MPR sucedeu MPA está no fato de que a Recorrente passou a atender os clientes da MPA, vendendo os mesmos produtos, com a mesma marca, utilizando os mesmos representantes comerciais.

A Autoridade Fiscal atribuiu a responsabilidade da Recorrente com fundamento nos arts. 124, I e art. 132, ambos do CTN, por entender que a partir de uma dissolução irregular da MPA, houve a migração de suas atividades para MPA, caracterizando a sucessão formal.

Embora me pareça que a norma mais adequada para fundamentar a responsabilização por sucessão fosse a norma do art. 133, do CTN, não posso deixar de reconhecer que houve a sucessão no caso em questão, razão pela qual a responsabilidade deve ser mantida.

### 3 QUALIFICAÇÃO DA MULTA

Por fim, a Recorrente defende que o caso dos autos não justifica a qualificação da multa.

Entendo que a omissão de receitas, por si só, não caracteriza conduta dolosa necessária para qualificação da multa. No entanto, o caso em tela demonstra que a qualificação foi aplicada corretamente.

No entanto, os fatos descritos no TVF demonstram a prática reiterada de omissão de receitas nos anos-calendário de 2011 e 2012 e, posteriormente, com a dissolução irregular da sociedade empresária, sem a liquidação de suas dívidas, as atividades foram transferidas para a Recorrente, sem a necessidade do pagamento dos tributos sonegados pela MPA.

Entendo que o dolo está evidenciado, razão pela qual deve ser mantida a multa qualificada.

### 4 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**André Luis Ulrich Pinto**