



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12448.727838/2016-40
ACÓRDÃO	1302-007.144 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HAG INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ELETRO-ELETRÔNICOS LTDA - ME
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

PROVA INDICIÁRIA. INDÍCIOS CONVERGENTES. EFICÁCIA. NÃO APRESENTAÇÃO DE DEFESA CAPAZ DE INFIRMAR OS INDÍCIOS APRESENTADOS PELA FISCALIZAÇÃO.

A prova indiciária pode ser utilizada para a comprovação de situações de simulação e constituição de empresas por interpostas pessoas, desde que os indícios sejam convergentes, caso dos autos, entendimento esse que prevalece na jurisprudência do CARF. E os recorrentes não apresentaram argumentos suficientes para infirmar a acusação fiscal.

ALIENAÇÃO DE COTAS DE CAPITAL SOCIAL. ADQUIRENTES INEXISTENTES DE FATO. SIMULAÇÃO DA OPERAÇÃO. PROVA DE LIGAÇÃO ENTRE ALIENANTES E ADQUIRENTES.

Os recorrentes não refutam a constatação da Autoridade Fiscal quanto a existência de um estreito elo entre os recorrentes e as pessoas inexistentes de fato, como a transmissão da declaração do imposto de renda da pessoa física pelo mesmo computador dos recorrentes e das pessoas físicas inexistentes de fato, o que reforça o entendimento que a alienação de cotas da fora simulada.

PAGAMENTOS REALIZADOS SEM COMPROVAÇÃO DO BENEFICIÁRIO OU DA SUA CAUSA. APLICAÇÃO DO ARTIGO 61, § 1º DA LEI 8.981/95.

Por concluir que os recorrentes continuavam a ser os sócios de fato da empresa supostamente alienada, e como a origem dos recursos depositados na conta bancária da empresa fiscalizada (sujeito passivo) teve origem na empresa supostamente alienada pelos recorrentes, sendo inclusive destinatários dos pagamentos da empresa inexistentes de fato, os recorrentes foram cientificados do dos indícios constatados no curso do

procedimento fiscal que a levaram a Fiscalização a concluir que os recorrentes permaneciam como sócios de fato da empresa alienada, e como a maior parte da origem dos depósitos realizados na conta bancária da empresa fiscalizada tiveram origem na empresa alienada, intimou-as a comprovar quem foram os beneficiários de pagamentos realizados e a causa do pagamento. Tendo-sido devidamente intimados a comprovar os beneficiários ou a causa do pagamento, os sócios de fato não fizeram a comprovação requerida, cabendo a exigência do IRRF, nos termos do disposto no artigo 61, §1º da Lei nº 8.981/95.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUI O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. CARACTERIZAÇÃO.

O conjunto probatório é robusto e convergente no sentido de caracterizar a simulação na alienação de cotas pelos recorrentes e no esvaziamento da empresa, com objetivo de evitar o pagamento de tributos. Por se concluir que os recorrentes continuaram como os sócios de fato da empresa alienada e que foi a origem dos pagamentos feitos pela fiscalizada, empresa inexistente de fato, conclui-se que o interesse comum no fato gerador restou caracterizado.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. ADMINISTRADOR DE FATO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOAS. CABIMENTO.

Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do artigo 135, III, do CTN, quando demonstrado, mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados eram os administradores de fato da empresa fiscalizada, por meio da interposição fraudulenta de pessoa em seu quadro societário, pessoas físicas inexistentes de fato.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICAÇÃO. HIPÓTESES LEGAIS. SONEGAÇÃO. FRAUDE. CONLUÍO. MOTIVOS APURADOS E COMPROVADOS. COMPROVAÇÃO DO DOLO.

Para que a multa qualificada seja aplicada, é necessário que haja o comportamento previsto no critério material da multa de ofício, revestido, ainda, de ação dolosa, o que foi configurado pelas robustas provas juntadas aos autos.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. ART. 8º DA LEI Nº 14.689/23. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO PARA 100%.

Com base na retroatividade benigna, art. 106, II, “c” do CTN e do artigo 8º da Lei nº 14.689/23, a multa qualificada que fora aplicada no percentual de 150%, de acordo com a regra vigente à época do lançamento, deve ser reduzida para o percentual de 100%, mantendo-se, no entanto, o agravamento de 50%.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, e, no mérito, (i) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, quanto à tributação com base no art. 674 do RIR/99, vencido o conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega (relator), que votou por dar provimento parcial ao recurso voluntário quanto a tal matéria, para excluir do lançamento os pagamentos realizados para os responsáveis Eugênio Nabuco dos Santos Filho, Antônio da Silva Alves e Márcia Veloso de Araújo; (ii) em negar provimento ao recurso voluntário, quanto à atribuição de responsabilidade tributária a Eugênio Nabuco dos Santos Filho, Antônio da Silva Alves e Márcia Veloso de Araújo, com base nos arts. 124, inciso I, e 135, inciso III, do CTN, vencidos os conselheiros Sávio Salomão de Almeida Nóbrega (relator) e Natália Uchôa Brandão, que votaram por dar provimento ao recurso voluntário quanto a tal matéria, para afastar a referida responsabilidade; (iii) em dar provimento parcial ao recurso voluntário, apenas, para reduzir a multa de ofício ao percentual de 100% (cem por cento), vencidos os conselheiros Sávio Salomão de Almeida Nóbrega (relator) e Natália Uchôa Brandão, que votaram por afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento). O conselheiro Henrique Nimer Chamas não votou, pois as matérias já foram votadas pelo Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega; e a Conselheira Natália Uchoa Brandão não votou em relação à preliminar de nulidade, pois a matéria já foi votada pelo Conselheiro Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, conforme art. 110, §5º, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023. A conselheira Natália Uchôa Brandão votou pelas conclusões do relator quanto à atribuição de responsabilidade tributária com base no art. 135, inciso III, do CTN. O conselheiro Wilson Kazumi Nakayama foi designado como redator do voto vencedor, quanto às matérias em relação às quais o relator foi vencido.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e Redator *ad hoc*

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Wilson Kazumi Nakayama, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Marcelo Oliveira, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Heldo

Jorge dos Santos Pereira Júnior, Natália Uchôa Brandao e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

Conforme o art. 110, §12, do RICARF, o Presidente da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, designou-se redator *ad hoc* para formalizar o presente acórdão, dado que o relator original, Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, não mais integra o CARF.

Como redator *ad hoc* apenas para formalizar o acórdão, o Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo se serviu das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pelo relator original no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzidas.

RELATÓRIO

Trata-se, na origem, de Auto de Infração por meio do qual foi constituído crédito tributário de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF, relativo aos anos-calendário de 2011 e 2012 e cuja exigência fiscal restou formalizada no montante total de R\$ 19.770.178,76, incluindo-se aí a cobrança do imposto (principal), no montante de R\$ 6.492,596,72, a incidência dos juros de mora, no valor de R\$ 3.538.687,23, e a aplicação da multa de 150%, na quantia de R\$ 9.738.178, 76 (fls. 21.511/21.530).

De acordo com a leitura do Termo de Constatação Fiscal de fls. 21.421/21.496, a Autoridade fiscal lavrou os Autos de Infração com base nos artigos 674 e 675 do Decreto nº 3.000/99, tendo em vista que a *HAG Indústria e Comércio de Eletro-Eletrônicos Ltda – ME* (“HAG INDÚSTRIA”) foi considerada uma pessoa jurídica inexistente de fato e havia realizado pagamentos sem a comprovação da operação ou da sua causa, conforme se dos trechos abaixo reproduzidos:

“TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL

[...]

5. PROCEDIMENTOS FINAIS DE AUDITORIA NA HAG E CONCLUSÕES

A análise da documentação e dos fatos até aqui apurados nos permitiu a constatação de que, do montante total de R\$ 34.070.393,48, referente aos valores relacionados depositados na c/c da HAG durante os anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, os valores de R\$ 31.502.231,96, R\$ 1.758.161,52 e R\$ 190.000,00, representando, respectivamente, 92,46%, 5,16% e 0,55% do total depositado, foram provenientes, respectivamente, das empresas CBI Indústria e Comércio Ltda (c/c nº 95000-9 da agência nº 0551 do Banco Bradesco), Comebrax Indústria e Comércio Ltda (c/c nº 84922-7 da agência nº 0551 do Banco Bradesco) e QMS Rio Comércio de Artigos do Lar Ltda (c/c nº 90502-P da agência nº 0551 do Banco Bradesco). A empresa QMS Rio, extinta por meio de liquidação voluntária, tendo sua inscrição no CNPJ sido baixada em 14/04/2015, sempre (anos-

calendário 2007 a 2013) apresentou Declaração como PJ INATIVA, e tinha como sócios Roberta Domingues Dias Lopes (70% das cotas – sócia administradora), CPF nº 085.556.257-93, esposa de Felipe Nabuco dos Santos, CPF nº 052.277.737-69, e Alex Nabuco dos Santos (30% das cotas), CPF nº 089.049.927-61, sendo ambos – Felipe e Alex – filhos de Eugênio Nabuco dos Santos Filho.

Quanto aos beneficiários de depósitos, efetuados durante os anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, originados na c/c nº 88003-5 da agência nº 0551 do Banco Bradesco, pertencente à empresa HAG, foram identificadas as seguintes pessoas jurídicas e físicas ligadas, direta ou indiretamente, à empresa CBI, que estavam submetidas à procedimentos de fiscalização: (a) Alex Nabuco dos Santos (CPF nº 089.049.927-61) – MPF nº 07.1.08.00-2014- 00117 – R\$ 102.705,15; (b) Alliance Empreendimentos e Participações Ltda (CNPJ nº 08.985.631/0001-19) – MPF nº 07.1.09.00-2014-00004 – R\$ 1.411.005,30; (c) Antônio da Silva Alves (CPF nº 174.261.977-00) – MPF nº 07.1.09.00-2014-00007 – R\$ 2.670.723,80; (d) Comebrax Indústria e Comércio Ltda (CNPJ nº 07.956.445/0001-99) – MPF nº 07.2.01.00- 2014-00001 – R\$ 8.644.247,87; (e) Eugênio Nabuco dos Santos Filho (CPF nº 196.700.527-34) – MPF nº 07.1.08.00-2014-00119 – R\$ 4.223.851,41; (f) FAF Empreendimentos e Participações S/A (CNPJ nº 35.866.177/0001-50) – MPF nº 07.1.08.00-2014-00122 – R\$ 265.777,27; (g) Felipe Nabuco dos Santos (CPF nº 052.277.737-69) – MPF nº 07.1.09.00-2014-00006 – R\$ 1.961.399,99; (h) Márcia Velloso de Araújo (CPF nº 466.422.937-20) – MPF nº 07.1.09.00- 2014-00005 – R\$ 637.239,27; (i) Wesley Rabelo de Oliveira (CPF nº 087.166.917-09) – MPF nº 07.1.09.00-2015-00062 – R\$ 38.620,77; (j) GMX do Brasil Indústria e Comércio Ltda (CNPJ nº 12.029.874/0001-50) – R\$ 1.300.000,00. Todas estas pessoas jurídicas e físicas – com exceção da GMX, empresa que teve como sócios Alex Nabuco dos Santos, Felipe Nabuco dos Santos e Márcia Velloso de Araújo, e que teria encerrado suas atividades em 31/07/2011 – foram intimadas a prestar esclarecimentos acerca do recebimento das quantias acima especificadas, as quais, conforme o caso, foram objeto de autos de infração por omissão de receitas à tributação. No que tange ao montante de R\$ 31.502.231,96, depositado pela empresa CBI na c/c da empresa HAG, durante os anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, visto que foram lavrados autos de infração na CBI (MPF nº 07.1.08.00-2013-01270-9), relativos aos tributos IRPJ, CSLL, COFINS, PIS e IPI, motivados por omissão de receitas e abrangendo estes anos-calendário, no valor total de R\$ 160.544.875,54, tal montante (R\$ 31.502.231,96) foi considerado devidamente tributado na origem (CBI). Deve ainda ser destacado que a empresa SKN do Brasil Importação e Exportação de Eletroeletrônicos Ltda (CNPJ nº 13.013.655/0001-46), considerada, com base nas informações coletadas nos diversos trabalhos de auditoria referentes aos MPF citados neste termo, sucessora de fato da CBI, também foi objeto de um procedimento de fiscalização (MPF nº 07.1.08.00-2014-00.120-4).

[...]

Logo, visto que as alienações das cotas da CBI efetuadas, inicialmente, pelos sócios Eugênio Nabuco dos Santos Filho, Antônio da Silva Alves e Márcia Velloso de Araújo, para Mauro Aparecido da Silva e Neuza Maria Soares, e, posteriormente, destes para Roberto Leonardo da Silva e Wesley Rabelo de Oliveira, e, por fim, destes últimos para Ana Lúcia Vellasco Ferrero e Roberto Luiz Cardoso, restaram comprovadamente fictícias/forjadas, não é difícil inferir, face ao que foi acima exposto, que Eugênio Nabuco dos Santos Filho, Antônio da Silva Alves e Márcia Velloso de Araújo participaram ativamente de todo o processo fraudulento envolvendo a empresa CBI Indústria e Comércio Ltda, acima relatado, com o objetivo de viabilizar a interposição de pessoas, comprovadamente inexistentes de fato, no quadro societário da empresa CBI, e, concomitantemente, do processo de esvaziamento artificial da CBI e sua substituição pela SKN, acompanhado da sonegação de vultosas quantias de tributos.

Portanto, pode-se inferir que as pessoas físicas Eugênio Nabuco dos Santos Filho, Antônio da Silva Alves e Márcia Velloso de Araújo, que engendraram e iniciaram todo o processo fraudulento resumido neste termo, permaneceram como SÓCIOS DE FATO da CBI, e como 92,46% (R\$ 31.502.231,48) do montante total depositado, durante os anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, na conta-corrente nº 8803-5 da agência nº 0551 do Banco Bradesco, cujo titular era a HAG, teve origem na própria CBI, conforme já citado anteriormente, pode-se também inferir que tais pessoas físicas eram proprietárias de fato desta vultosa quantia, que exerciam o controle de fato da HAG e que os débitos bancários efetuados na conta-corrente supracitada representam transferências ou pagamentos que as beneficiaram direta ou indiretamente, podendo os mesmos, em consequência, ser considerados SÓCIOS DE FATO da HAG. No que tange às transferências ou aos pagamentos efetuados pela HAG diretamente para as pessoas jurídicas Alliance Empreendimentos e Participações Ltda (CNPJ nº 08.985.631/0001-19) e FAF Empreendimentos e Participações S/A (CNPJ nº 35.866.177/0001-50), e para as pessoas físicas Alex Nabuco dos Santos (CPF nº 089.049.927-61), Antônio da Silva Alves (CPF nº 174.261.977-00), Eugênio Nabuco dos Santos Filho (CPF nº 196.700.527-34), Felipe Nabuco dos Santos (CPF nº 052.277.737-69), Márcia Velloso de Araújo (CPF nº 466.422.937-20) e Wesley Rabelo de Oliveira (CPF nº 087.166.917-09), anteriormente discriminadas, tais informações foram consideradas nos trabalhos de auditoria relativos às ações fiscais então em curso nestas pessoas físicas e jurídicas, e fizeram parte das irregularidades apuradas que motivaram a lavratura de autos de infração nas mesmas.

[...]

O montante total repassado pela HAG diretamente para as pessoas físicas e jurídicas anteriormente mencionadas, de acordo com os documentos e arquivos digitais fornecidos pelo Banco Bradesco em cumprimento às solicitações contidas na RMF já citada neste termo, foi de R\$ 22.996.089,23. Entretanto, no que se refere aos demais pagamentos e transferências pulverizados entre diversas pessoas físicas e jurídicas – terceiros que não estavam submetidos a

procedimentos de fiscalização – ou para beneficiários que não haviam sido identificados, e cuja operação que lhes deu causa também não haviam sido identificadas/comprovadas, as pessoas físicas Eugênio Nabuco dos Santos Filho, Antônio da Silva Alves e Márcia Velloso de Araújo, face a todos os fatos acima descritos, devem responder, com base no que dispõem os artigos 128, 135, inciso III, 136 e 137 do Código Tributário Nacional (CTN), PESSOALMENTE pelas infrações à legislação tributária e pelos respectivos tributos devidos.

[...]

Diante de tudo que foi até aqui exposto, podemos tecer as seguintes considerações/conclusões:

- a HAG, cuja inscrição no CNPJ foi declarada INAPTA (ADE DRF RJ-I nº 287, publicado, em 24/08/2015, através do Edital Eletrônico nº 001092854), pode ser considerada uma pessoa jurídica INEXISTENTE DE FATO, assim como seus sócios, Rubens Silva Nocelli e Henrique Alberto Gonçalves, e o seu procurador, Bruno Castilho do Amaral, também podem ser considerados pessoas físicas INEXISTENTES DE FATO;
- a HAG comprovadamente recebeu grandes montantes de numerário, durante os anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, das empresas CBI (R\$ 31.502.231,96) e Comebrax (R\$ 1.948.161,52), devendo ser ressaltado que, no que tange à Comebrax, os seus últimos sócios (Rubens Silva Nocelli e Jefferson Carlos Maia) também podem ser considerados pessoas físicas INEXISTENTES DE FATO, e sua inscrição no CNPJ também foi declarada INAPTA (ADE DRF/VIT/ES nº 80, de 05/10/2015, publicado no DOU em 21/10/2015);
- a HAG comprovadamente repassou, durante os anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, vultosos montantes para a própria empresa Comebrax e também para as empresas Alliance, FAF e GMX, e ainda para pessoas físicas (Eugênio Nabuco dos Santos Filho, Antônio da Silva Alves, Márcia Velloso de Araújo, Felipe Nabuco dos Santos, Alex Nabuco dos Santos, Nádia Cristina Souza de Oliveira Alves, Nazaré da Silva Alves de Oliveira, Marco Aurélio Alves Medeiros, Wesley Rabelo de Oliveira, Francisco Diogo de Souza, Rodrigo Maynard de Melo e Roberta Carneiro Farinelli) que, de alguma forma, tinham alguma ligação entre si e com as empresas CBI, Comebrax, Alliance e SKN, esta última considerada sucessora de fato da CBI; o montante diretamente repassado para as pessoas físicas e jurídicas supracitadas, conforme o quadro inserido no tópico anterior, denominado ‘Beneficiários de Valores Provenientes da C/C da HAG’, atingiu o valor de R\$ 22.996.089,23, representando 68,7% da quantia total (R\$ 33.450.393,48) desviada das empresas CBI e Comebrax;
- durante os trabalhos de auditoria até então empreendidos foi apurado que a HAG não havia exercido, durante os anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, qualquer atividade comercial e que as únicas fontes dos numerários que haviam ingressado na c/c bancária da mesma haviam sido as transferências provenientes das empresas CBI e Comebrax;
- não é difícil concluir que a HAG foi irregularmente utilizada para transferir uma grande quantia da empresa CBI (R\$ 31.502.231,96), e que uma parte deste montante foi utilizada para ‘pagar’ uma parcela de R\$ 2.050.000,00 a cada um

dos supostos ‘ex-sócios’ da CBI, Eugênio Nabuco dos Santos Filho e Antônio da Silva Alves, do total de R\$ 3.000.000,00 que cada um teria que receber pela suposta alienação desta empresa para as pessoas físicas Neuza Maria Soares e Mauro Aparecido da Silva, consideradas INEXISTENTES DE FATO; outra parte deste montante, no valor de R\$ 950.000,00, foi também utilizada para pagar, em 20/10/2010, uma parcela dos lucros referentes ao ano-calendário de 2010 que deveria ter sido distribuída pela própria empresa CBI;

- também não é difícil concluir, face às respostas aos termos de diligência apresentadas pelas pessoas jurídicas Disoter Comércio de Isolantes Térmicos Ltda, Eiffel Comércio Automotivo Ltda e SMPS Assessoria e Planejamento Ltda, que a HAG foi ainda irregularmente utilizada para pagar despesas referentes à empresa CBI ou de pessoas, direta ou indiretamente, ligadas à CBI, ou seja, o montante excedente àquele que foi diretamente repassado para as pessoas físicas e jurídicas supracitadas (R\$ 22.996.089,23), provavelmente foi utilizado para quitar despesas concernentes às mesmas;

- no que se refere aos pagamentos e transferências relativos ao ‘montante excedente’ acima mencionado, pulverizados entre diversas outras pessoas físicas e jurídicas – terceiros que não estavam submetidos a procedimentos de fiscalização –, a HAG e os seus sócios de fato (Eugênio Nabuco dos Santos Filho, Antônio da Silva Alves e Márcia Velloso de Araújo) foram regularmente intimados a identificar e comprovar a operação que lhes havia dado causa, não tendo sido apresentados quaisquer esclarecimentos e/ou documentos neste sentido”. (grifei).

E, aí, diante das constatações anteriormente tratadas, a Autoridade fiscal acabou apurando as respectivas infrações:

“6. DAS INFRAÇÕES APURADAS – PAGAMENTOS SEM A COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO E DA SUA CAUSA

[...]

Em relação aos beneficiários de depósitos, efetuados durante os anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, originados na c/c nº 88003-5 da agência nº 0551 do Banco Bradesco, pertencente à empresa HAG, foram identificadas várias pessoas jurídicas e físicas ligadas, direta ou indiretamente, à empresa CBI, que estavam submetidas à procedimentos de fiscalização, conforme anteriormente mencionado. Tais pessoas jurídicas e físicas foram intimadas a prestar esclarecimentos acerca do recebimento das quantias acima especificadas, as quais, conforme o caso, foram objeto de autos de infração por omissão de receitas à tributação. Deve ser, mais uma vez, salientado que o percentual das multas aplicadas na lavratura destes autos de infração, exceto para as infrações tipificadas por meio de presunção legal, foi de 150% (cento e cinquenta por cento), com base no que dispõem o artigo 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, e os artigos 71, inciso I, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64.

Todavia, no que se refere aos demais pagamentos e transferências, originados na mesma c/c supracitada, efetuados, também durante os anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, a outras pessoas físicas e jurídicas – terceiros que não estavam submetidos a procedimentos de fiscalização – ou para beneficiários que não haviam sido identificados e/ou cujas operações, e/ou as causas destas, também não foram identificadas/comprovadas, tais montantes devem ser submetidos à tributação do imposto de renda na fonte (IRF), pois para que os valores em tela sejam considerados tributáveis independe se os atos praticados foram lícitos ou não, pois para a definição legal do fato gerador interessa apenas os efeitos econômicos produzidos pelos atos e não a sua validade jurídica (princípio do “*Pecunia non Olet*”, CTN, art. 118, I e II, abaixo transcrito).

[...]

Diante do que foi até aqui exposto, verifica-se que, em suma, no que tange aos débitos bancários, de valores iguais ou superiores a R\$ 30.000,00, relacionados na planilha anexa ao Termo de Intimação Fiscal lavrado em 19/07/2016 e aos Termos de Constatação e de Intimação Fiscal, lavrados em 27/07/2016, constantes na c/c nº 88003-5 da agência nº 0551 do Banco Bradesco, de titularidade da pessoa jurídica fiscalizada HAG Indústria e Comércio de Eletro-Eletrônicos Ltda, CNPJ nº 09.427.935/0001-23, apesar do contribuinte e seus sócios de fato terem sido regularmente intimados a apresentar esclarecimentos e/ou documentos que pudessem identificar claramente as operações e/ou a causa de tais pagamentos efetuados a terceiros, não foram apresentados quaisquer esclarecimentos e/ou documentos que lograssem fazê-lo.

Cabe, neste ponto, a análise do que dita o artigo 674, caput e §§ 1º, 2º e 3º, do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), abaixo transcrito, cuja matriz legal é o artigo 61, §§ 1º, 2º e 3º, da Lei nº 8.981/95:

Decreto nº 3.000/99 (RIR/99)

“Art. 674. Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista neste artigo aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

§ 2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.”

Portanto, face ao que foi até aqui exposto e ao que dispõe o dispositivo legal acima transcrito, podemos concluir que cabe a tributação do imposto de renda na fonte (IRF) sobre os pagamentos em tela, através de lançamento de ofício, considerando-se a aplicação da alíquota de 35% (trinta e cinco por cento) sobre os valores relacionados na 'Planilha de Apuração de Pagamentos sem Causa', anexa ao presente termo, devidamente reajustados, pois os mesmos são considerados líquidos”.

No caso, a Autoridade acabou entendendo por aplicar a multa qualificada de 150% com fundamento no artigo 44, inciso I e § 1º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, bem como por atribuir a responsabilidade tributária passiva aos Srs. Eugênio Nabuco dos Santos Filho, Antônio da Silva Alves e Márcia Velloso de Araújo, de acordo com os artigos 121, inciso II, 124, incisos I e II, 128 e 135, inciso III do Código Tributário Nacional, conforme se observa dos trechos abaixo reproduzidos:

“7. APURAÇÃO DE CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA DE 150%

[...]

Isto posto, voltamos aos pagamentos e transferências, originados na c/c nº 88003-5 da agência nº 0551 do Banco Bradesco, pertencente à empresa HAG, efetuados, durante os anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, a outras pessoas físicas e jurídicas – terceiros que não estavam submetidos a procedimentos de fiscalização – ou para beneficiários que não haviam sido identificados, e cuja operação e/ou a causa desta não foram identificadas/comprovadas. Tais montantes, conforme já destacado no presente termo, devem ser submetidos à tributação do imposto de renda na fonte (IRF), e, visto que os pagamentos em tela, na verdade, foram atos contínuos a todo o artifício fraudulento já detalhadamente descrito no presente termo, passaremos a analisar se a multa de ofício a ser aplicada, neste caso, deve ser aquela estipulada pelo artigo 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/96, isto é, de 150% (cento e cinquenta por cento).

[...]

Cabe ainda ser observado que negócios efetuados com pessoas jurídicas artificialmente criadas – inexistentes de fato – e intencionalmente interpostas sem qualquer finalidade comercial, visando reduzir ou eliminar a carga tributária, além de simular negócios inexistentes para dissimular negócios de fato existentes, constituem dano ao Erário e fraude contra a Fazenda Pública.

Portanto, face ao que foi acima exposto, configura-se perfeitamente o objetivo das pessoas físicas em tela – Eugênio Nabuco dos Santos Filho, Antônio da Silva Alves e Márcia Velloso de Araújo – de, por meio de uma pluralidade de delitos, caracterizados por transações fictícias e comprovadamente ilícitas, entre as quais

a utilização de uma pessoa jurídica inexistente de fato (HAG), cujos sócios e procurador também são pessoas físicas inexistentes de fato, eximir-se de pagar os tributos devidos, concernentes aos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, caracterizando, esta prática, em tese, claramente dolosa, que objetivava impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do verdadeiro montante do fato gerador da obrigação tributária principal, segundo o que ditam os dispositivos legais acima transcritos, a ocorrência de **conluio, sonegação** e o **evidente intuito de fraude**, cabendo, deste modo, a aplicação da multa prevista no parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre o imposto de renda na fonte apurado sobre os pagamentos e transferências, originados na c/c nº 88003-5 da agência nº 0551 do Banco Bradesco, pertencente à empresa HAG, efetuados, durante os anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, a outras pessoas físicas e jurídicas – terceiros que não estavam submetidos a procedimentos de fiscalização – ou para beneficiários que não haviam sido identificados, e cuja operação e/ou a causa desta também não foram identificadas/comprovadas.

[...]

8. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA PASSIVA DOS SÓCIOS DE FATO DA HAG

[...]

- em relação aos ‘atos praticados com infração de lei’, uma das condições dispostas no caput do artigo 135 do CTN, acima transcrito, para que, caso ocorra, se possa caracterizar como ‘pessoalmente responsáveis’ as pessoas elencadas nos seus incisos I, II e III, não precisa ser infração a uma lei tributária, porém, deve ter consequências tributárias; deste modo, face a todo o processo fraudulento fartamente descrito no presente termo, por meio do qual as pessoas físicas em tela – Eugênio Nabuco dos Santos Filho, Antônio da Silva Alves e Márcia Velloso de Araújo – objetivavam, através da prática recorrente de uma pluralidade de delitos, caracterizados por transações fictícias e comprovadamente ilícitas, entre as quais a utilização de uma pessoa jurídica inexistente de fato (HAG), cujos sócios e procurador também são pessoas físicas inexistentes de fato, eximir-se de pagar uma vultosa quantia a título de tributos federais, como restou plenamente caracterizada a prática de sonegação fiscal e evidente intuito de fraude, e a apuração de crime contra a ordem tributária, tipificado nos artigos 1º, inciso I, e 2º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, não restaram, portanto, dúvidas de que tais fatos implicam na responsabilidade tipificada pelo artigo 135 do CTN, trazendo à responsabilidade tais sócios de fato do contribuinte (HAG);
- além disso, podemos ainda ressaltar que, desde que comprovado nos autos quais os verdadeiros sócios da pessoa jurídica, pessoas físicas acobertadas por terceiras pessoas (“laranjas” ou pessoas físicas inexistentes de fato) que apenas emprestavam o nome para que as mesmas realizassem operações em nome da pessoa jurídica, fica caracterizada a hipótese prevista no artigo 124, inciso I, do CTN, pelo interesse comum na situação que constituía o fato gerador da obrigação principal; não pode desfrutar da proteção que a lei confere ao patrimônio pessoal daqueles que regularmente compõem uma sociedade a

pessoa física que, embora sem constar do quadro social, atua como sócio de fato da empresa, com evidente interesse comum nas situações constitutivas dos fatos geradores que deram ensejo à exigência fiscal.

- Deste modo, de acordo com o que dispõem os artigos 121, inciso II, 124, incisos I e II, 128 e 135, inciso III, do CTN, as pessoas físicas Eugênio Nabuco dos Santos Filho, Antônio da Silva Alves e Márcia Velloso de Araújo devem responder pessoal e solidariamente pelos créditos tributários correspondentes às obrigações tributárias – imposto de renda na fonte (IRF), multa qualificada de ofício (150%) e juros de mora apurados com base nos pagamentos sem a comprovação da operação ou a sua causa – resultantes dos atos praticados com infração de lei, fartamente descritos no presente termo de constatação.”

A empresa *HAG Indústria* foi intimada da autuação fiscal por meio do Edital Eletrônico nº 001977389, o qual foi publicado em 09/11/2016 e cuja ciência foi considerada no dia 24/11/2016 (fls. 21.548), e acabou não apresentando defesa administrativa. Já o responsável Eugênio Nabuco dos Santos Filho tomou conhecimento da autuação por via postal em 11/11/2016, conforme se verifica do AR de fls. 21.549, e, em 12/12/2016, entendeu por apresentar, em conjunto com os responsáveis Antônio da Silva Alves e Márcia Velloso de Araújo, Impugnação de fls. 21.561/21.626 por meio da qual aduziram, de plano, que, enquanto terceiros, não estavam vinculados a qualquer ato de controle ou comando da empresa, de sorte que, a partir dessa premissa, suscitaram, em síntese, as seguintes alegações:

- (i) Acusam os fiscais a HAG de inexistir e representar mera extensão da CBI; ao mesmo tempo, nada autuaram em relação aos pagamentos da CBI, mas o fizeram em relação à HAG. Ora, como terceiros, os impugnantes somente podem alegar em sua defesa o mesmo que os fiscais: se o fisco entendeu inexistir fundamento para apurar IRF nos pagamentos da CBI, de igual modo inexistente nos pagamentos de HAG, posto que de mesma natureza;
- (ii) Na relação de recebedores há pessoas físicas e jurídicas com valores vultuosos, próximos a R\$ 1 milhão de reais, e nenhuma delas foi intimada - ao menos, ausente prova nesse sentido nos autos. Somente com a intimação das mesmas seria possível verificar se o pagamento se deu sem causa. De onde se conclui que os pagamentos averiguados tinham causa, e nos demais não se provou inexistir causa; incabível, portanto, a aplicação da exação prevista no art. 674 do RIR;
- (iii) Não se pode tributar na fonte o valor decorrente de uma operação comercial que foi oferecida à tributação pelo recebedor. Nos únicos três casos apresentados pelo fisco aos autos, havia a emissão de nota fiscal. Nesse sentido, jamais se poderia incluí-los na base de autuação para o IR Fonte. E se os únicos diligenciados traziam tal natureza, tomar todos os demais por natureza diversa é extremamente temerário; mais do que isso, é ausência do cumprimento do dever funcional. Considerando que toda a responsabilização está lastreada em meros indícios, o que ora se observa é outro indício (baseado em uma estatística de 100% na amostragem dos

casos: todas as três únicas intimações, de 30, tinham NF) extremamente forte de que tais operações já foram tributadas por seus recebedores: claro bis in idem sem lei que o autorize;

- (iv) Que não há nenhuma prova nos autos da realização, por parte dos impugnantes, desses pagamentos. Ao contrário: os cheques e as ordens de pagamento que os geraram estão acostadas, e não há ali qualquer indício da participação dos impugnantes; Ainda que o fisco argumente ser obrigação do contribuinte fazer prova da causa do pagamento - o que, por si só, não se sustenta -, por outro lado, nenhuma controvérsia há de que para se responsabilizar um terceiro em razão de tais pagamentos é preciso provar ou que realizaram atos *infracionais em relação aos mesmos, ou se beneficiaram deles. E dessa obrigação o fisco não se desincumbiu;*
- (v) *O fisco fundamenta ainda que a responsabilidade poderia se dar com base no proveito econômico do ato, levando, assim, a aplicação do art. 124 do CTN.*

Onde há comprovação do benefício do art. 124 nos pagamentos? Nos três casos únicos em que os recebedores se manifestaram, tratava-se de pagamentos da CBI, não dos impugnantes.

Nos valores que eles receberam, já foram autuados e estão se defendendo, mostrando terem recebidos valores endossados de CBI, assim como os 33 intimados pelo fisco. A autuação em tela refere-se aos "valores excedentes" equivalentes a R\$12.057.680,66, para usar a terminologia dos fiscais, demonstrados na planilha anexa ao Relatório Fiscal.

Se é assim, deve ser provado que tais valores de alguma forma foram pagos em benefício dos impugnantes, do que o fisco novamente não se desincumbiu.

- (vi) *Nos termos da Súmula nº 25 do CARF e de julgados do órgão referido, A aplicação da multa de ofício qualificada no percentual de 150% somente se justifica nas situações em que haja comprovação da ação ou omissão dolosa, com evidente o intuito de sonegação ou fraude do autuado.*

Tendo tal consideração em vista, bem como que os impugnantes venderam a empresa (veja, isso ocorreu com a CBI, impugnantes nunca foram sócios da HAG) para pessoas capazes (sendo ou não quem diziam ser, mas de existência incontestável), receberam os lucros acumulados até então antes de sua saída (e antes dos atos apontados pelo fisco como fraudulentos) e, principalmente, não realizaram qualquer ato de gestão na CBI ou na HAG.

Não há uma única procuração, cheque assinado, contrato de câmbio, ordem bancária, enfim, nada, nenhum ato dos muitos que obviamente se fazem necessários para a movimentação de centenas de milhões de reais - lembrando que CBI faturou aproximadamente R\$350 milhões de reais após a

saída de EUGÊNIO, ANTÔNIO e MÁRCIA do quadro societário, segundo afirmam os fiscais.

Portanto, não há qualquer liame entre os fatos elencados pelos fiscais como determinantes para a majoração da multa e o ora impugnantes.

Inconstitucionalidade da multa de 150%, bem como inexistência de razões para sua aplicação, diante da ausência de fraude, conluio ou sonegação.

Os autos foram encaminhados à Autoridade julgadora de 1ª instância, conforme se verifica do Despacho de Encaminhamento de fls. 27.743. E, aí, ao proferir o Acórdão nº 06-59.379 (fls. 21.745/21.817), a 1ª Turma da DRJ em Curitiba – PR entendeu por julgar as Impugnação improcedente, de modo que a responsabilidade tributária dos impugnantes restou mantida. Ao final, o Acórdão recorrido restou ementado nos seguintes termos:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2011, 2012

CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. ALEGAÇÕES DE CONTRARIEDADE DAS NORMAS APLICADAS À LEI MAGNA E SEUS PRINCÍPIOS.

Não cabe ao Estado-Auditor proferir declaração incidental de inconstitucionalidade ou, ainda que não o faça expressamente, afastar no todo ou em parte a incidência de norma legal sob alegação de contrariedade aos princípios e comandos constitucionais (inteligência da Súmula Vinculante nº 10 do STF e Súmula CARF nº 02).

AUTUAÇÕES FUNDADAS EM INDÍCIOS. PROVAS INDIRETAS. VALIDADE, EFICÁCIA E DISTINÇÃO DAS PRESUNÇÕES.

Conclusões amparadas em fatos indicadores não se igualam ao emprego de presunções, pois indícios são apenas aquelas ocorrências ou fenômenos demonstráveis e diretamente relacionados ao que se busca provar, bem como podem ser afastados por contra-indícios ou fatos indicadores infirmantes ou, ainda, caso seja demonstrado que, em seu conjunto, carecem de multiplicidade, harmonia e convergência para fundar juízo além de qualquer dúvida razoável.

OCORRÊNCIA DE FRAUDE E CONLUIO.

Incidência do disposto nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64. Do teor dos fatos narrados e provas alinhadas pela fiscalização, bem como do conteúdo das impugnações apresentadas e seus anexos, resta inequívoco o conluio entre os envolvidos para impedir que o Fisco tomasse conhecimento de sua responsabilidade tributária.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA. ABUSO DE DIREITO. SIMULAÇÃO. EMPREGO DE PESSOAS INTERPOSTAS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIOS DE FATO.

O emprego de pessoa jurídica, ao arrepio de seu objeto social, e seu controle por meio de pessoas físicas interpostas, para movimentar valores e saldar despesas de interesse de terceiros ocultos, implica responsabilidade solidária, na forma do art. 135, III, do CTN, relativa a pagamentos sem causa para a empresa instrumentalizada como ferramenta de simulação e objeto de abuso de direito.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”.

Na sequência, a empresa HAG INDÚSTRIA foi intimada do resultado do Acórdão nº 06-59.379 através do Edital Eletrônico nº 002038285 que, a rigor, foi publicado em 22/08/2017 e cuja ciência foi considerada na data de 06/09/2017 (fls. 21.830), de modo que, tendo em vista que a empresa acabou não apresentando Recurso Voluntário, o crédito tributário foi considerado definitivamente constituído e, aí, os autos foram encaminhados à DRF para prosseguimento de cobrança e encaminhamento para inscrição em Dívida Ativa da União, conforme se verifica do Despacho de fls. 21.831. O débito foi inscrito em Dívida Ativa da União pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN, conforme atesta o Despacho de Inscrição de fls. 21.841 e o Termo de Inscrição de fls. 21.842/22.066.

Posteriormente, os responsáveis tributários Eugênio Nabuco dos Santos Filho, Antônio da Silva Alves e Márcia Velloso de Araújo impetraram o Mandado de Segurança nº 5017672-34.2018.4.02.5101/RJ a fim de que o Recurso Voluntário de fls. 22.077/22.115 fosse recebido, já que eles não haviam sido intimados do resultado da decisão proferida pela DRJ, e, aí, tendo sido proferida Decisão Judicial nos autos do MS, obtiveram, no final, o direito de que o Recurso Voluntário fosse recebido e apreciado.

Através do Despacho de fls. 22.185/22.186, a Autoridade fiscal requereu o encaminhamento do presente processo à PGFN para que promovesse o cancelamento da inscrição em Dívida Ativa, bem como que o processo fosse restituído à DRF para saneamento, conforme se verifica dos trechos abaixo colacionados:

“O acórdão 06-59.379- 1ª Turma da DRJ/CTA de fls.21745 a 21817 manteve o crédito tributário e julgou a impugnação improcedente.

Ocorre que por lapso e inadvertidamente apenas a empresa, **HAG INDUSTRIA E COMERCIO ELETRONICOS LTDA-ME** foi cientificada acerca da decisão do acórdão supracitado, conforme 21830. Por equívoco, os responsáveis tributários não foram cientificados acerca da decisão supracitada. Tal fato ensejou a inscrição indevida do débito controlado pelo presente processo em Dívida Ativa da União.

Os contribuintes responsáveis tributários supracitados obtiveram através do mandado de segurança nº **5017672-34.2018.4.02.5101/RJ** o direito à apreciação do Recurso Voluntário acostado às fls.22077 a 2217.

Considerando que os responsáveis tributários vem questionando não só a solidariedade, mas também vem atacando o mérito da cobrança desde a impugnação e agora também no Recurso Voluntário, por óbvio, o crédito tributário controlado pelo presente processo **não se encontra definitivamente** constituído.

Assim sendo, não resta razão para se manter o débito controlado pelo presente processo inscrito em Dívida Ativa da União, uma vez que o contencioso administrativo ainda encontra-se em curso.

Em face do exposto, far-se-á necessário o encaminhamento do presente processo à PFN/RJ a fim de que se promova o **CANCELAMENTO** da inscrição em Dívida Ativa da União do débito controlado pelo presente processo, a fim de que o controle da cobrança retorne à RFB.

Posteriormente, restitua-se o presente processo à DRF RJ1/DICAT/EACCAF, a fim de que se promova o saneamento do presente processo no sistema SIEF, **com a máxima urgência**".

Os autos foram encaminhados ao SETOP para cancelamento da inscrição em Dívida Ativa e, também, foram devolvidos à DRF para saneamento no sistema SIEF (fls. 22.188). Na sequência, a Autoridade fiscal proferiu um novo Despacho em que considerou a data da recepção do Recurso Voluntário como sendo a ciência do Acórdão nº 06-59.379 (fls. 22.022/22.203), de sorte que, no final, os autos foram encaminhados a este E. CARF para apreciação do Recurso. Veja-se:

"O acórdão 06-59.379- 1ª Turma da DRJ/CTA de fls.21745 a 21817 manteve o crédito tributário e julgou a impugnação improcedente.

Ocorre que por lapso e inadvertidamente apenas a empresa, **HAG INDUSTRIA E COMERCIO ELETRONICOS LTDA-ME** foi cientificada acerca da decisão do acórdão supracitado, conforme fls. 21830. Por equívoco, os responsáveis tributários não foram cientificados acerca da decisão supracitada. Tal fato ensejou a inscrição indevida do débito controlado pelo presente processo em Dívida Ativa da União.

Os contribuintes responsáveis tributários supracitados obtiveram através do mandado de segurança nº **5017672-34.2018.4.02.5101/RJ** (vide fls.22176 a 22178), controlado pelo **e-paj 12448.726.755/2018-03**, o direito à apreciação do Recurso Voluntário acostado às fls. 22077 a 2217.

Assim sendo, promoveu-se o saneamento no que concerne ao cancelamento da inscrição indevida em Dívida Ativa da União, conforme extrato acostado às fls.22189 a 22190.

Destarte, considerando que não resta dúvida acerca da ciência do acórdão 06-59.379- 1ª Turma da DRJ/CTA de fls.21745 a 21817 pelos responsáveis tributários supracitados, conforme constata-se no quesito I.1 de fls.22078, em razão do

provimento judicial de fls.22176 a 22178, na atualização do sistema SIEF, considerou-se a data da ciência como sendo a data da recepção do Recurso Voluntário, conforme extrato acostado às fls.22192 e seguintes.

Em face do exposto, encaminhe-se ao **CARF/DF** para apreciação do Recurso Voluntário interposto pelos responsáveis tributários”.

Quando da apresentação do Recurso Voluntário de fls. 22.077/22.115, os responsáveis Eugênio Nabuco dos Santos Filho, Antônio da Silva Alves e Márcia Velloso de Araújo suscitaram, em síntese, as seguintes alegações:

Das alegações preliminares

1. Da parcialidade com a qual foi prolatada a Decisão recorrida

Não há isonomia se o julgador demonstra parcialidade no julgamento, ou, ao menos, sequer tenta suprimir ideias pré-concebidas.

As graves omissões de fundamentação, bem como a ausência de imparcialidade e isonomia com que foi proferida, por si só, são pontos que justificam a completa reforma da decisão de 12 instância administrativa.

2. Da ausência de relação entre os Recorrentes e HAG

Em resumo, o presente auto de infração somente responsabiliza os recorrentes em razão da responsabilidade atribuída aos mesmos no caso CBI.

Não foram responsabilizados por terem sido destinatários de valores transferidos da HAG, posto que dezenas de outras pessoas físicas e jurídicas também o foram, e mais ninguém, além dos recorrentes, sofreu tal revés.

Outro argumento da decisão recorrida, repetindo o exposto no TVF, é o de que os recorrentes teriam utilizado HAG para esvaziar a CBI. Inobstante obstáculos jurídicos para tal conclusão, dada (i) a exclusão da responsabilidade dos recorrentes no próprio caso CBI, e (ii) inexistência de prova de realização de qualquer ato de gestão seja na CBI, seja na HAG, tal assertiva não se sustenta.

Do mérito da Autuação

3. Da ausência de prova de que os pagamentos eram sem causa

Na relação de recebedores há pessoas físicas e jurídicas com valores vultuosos, próximos a R\$ 1 milhão de reais, e nenhuma delas foi intimada - ao menos, ausente prova nesse sentido nos autos. Somente com a intimação das mesmas seria possível verificar se o pagamento se deu sem causa. De onde se conclui que os pagamentos averiguados tinham causa, e nos demais não se provou

inexistir causa; incabível, portanto, a aplicação da exação prevista no artigo 674 do RIR.

4. Existência de tributação já na outra ponta — impossibilidade de tributar também na fonte.

Não se pode tributar na fonte o valor decorrente de uma operação comercial que foi oferecida à tributação pelo recebedor. Nos únicos três casos apresentados pelo fisco aos autos, havia a emissão de nota fiscal. Nesse sentido, jamais se poderia incluí-los na base de autuação para o IR Fonte. E se os únicos diligenciados traziam tal natureza, tomar todos os demais por natureza diversa é extremamente temerário; mais do que isso, é ausência do cumprimento do dever funcional. Considerando que toda a responsabilização está lastreada em meros indícios, o que ora se observa é outro indício (baseado em uma estatística de 100% na amostragem dos casos: todas as três únicas intimações, de 30, tinham NF) extremamente forte de que tais operações já foram tributadas por seus recebedores: claro bis in idem sem lei que o autorize.

5. Recorrentes já tributados pelos valores recebidos nos autos de infração lavrados em face de suas pessoas físicas – dupla exação

Como ressalvado, os acréscimos patrimoniais experimentados pelos Recorrentes foram devidamente tributados em suas pessoas físicas, na medida em que realizaram a venda de cotas de sua propriedade e, assim, procederam a apuração e o recolhimento do ganho de capital, tendo adimplido espontaneamente suas obrigações, já que ofereceram, posteriormente a tributação dos valores pactuas na venda das quotas da empresa CBI.

E, como não bastasse, ainda tiveram lavrados contra si autos de infração pelos valores advindos da HAG. Opera-se, assim, uma dupla exação, posto que se tributa os valores no destino e na fonte, de modo que, neste momento, os Recorrentes estão sendo cobrados, novamente, na condição de responsáveis, pelos valores correspondentes a 35% de IRRF sobre os mesmos pagamentos que já foram oferecidos à tributação, sendo que não se pode considerar que o artigo 61 da Lei nº 8.981/95 seja aplicável nos casos em que o mesmo contribuinte, na condição legítima de contribuinte, recolheu imposto de renda sobre o ganho de capital auferido.

A intenção do artigo 61 da Lei nº 8.981/95 é justamente realizar a cobrança da fonte considerando que o beneficiário não ofereceu tais valores à tributação, de sorte que, a partir do momento em que o beneficiário passa a ser, também, responsável, não há fundamento para a dupla cobrança, daí por que tais exações passam a configurar verdadeiro confisco.

6. Não preenchimentos dos pressupostos do artigo 124, I do CTN

Em verdade, os recorrentes receberam valores da HAG em pagamento de uma alienação de cotas realizadas aos Socios da CBI. Ou seja, receberam valores da HAG mas consideraram que estavam recebendo dos seus contratantes, adquirentes das cotas. Com base neste fato, foi considerada a existência de interesse comum pelos ora recorrentes, dando ensejo a responsabilidade prevista no art. 124, I, do CTN.

Ocorre que a conceituação de interesse comum não se adequa à pretensão do fisco visto que faz-se necessário uma aprofundada relação entre as partes para caracterizá-la.

7. Não preenchimento dos requisitos dos artigos 71 e 73 da Lei nº 4.502/64

Nos termos da Súmula nº 25 do CARF e dos julgados do órgão referido, a aplicação da multa de ofício qualificada no percentual de 150% somente se justifica nas situações em que haja a comprovação da ação ou omissão dolosa, com evidente o intuito de sonegação ou fraude do autuado, o que não ocorreu não caso presente.

Como se vê, é necessário comprovar a ocorrência efetiva do Dolo para se considerar a multa agravada. Ocorre que as argumentações do Fisco, como se viu, são desarrazoadas, e estão suficientemente refutadas nos itens anteriores.

Isso porque, em resumo, a tese para a autuação é de que os recorrentes estruturaram uma rede de empresas e “laranjas” a fim de receberem em suas contas os lucros irregulares.

No entanto, comprovou-se que os impugnantes venderam a empresa para pessoas capazes, receberam os lucros acumulados até então antes de sua saída (e antes dos atos apontados pelo fisco como fraudulentos) e, principalmente, não realizaram qualquer ato de gestão na citada empresa ou tiveram qualquer benefício econômico após a venda de suas quotas.

Desta forma, é imperioso considerarmos a total impossibilidade de fixação, diante dos fatos, da multa em patamar de 150%.

Com base em tais fundamentos, os recorrentes pleiteiam pelo recebimento e conhecimento do presente Recurso Voluntário para que (i) a responsabilidade tributária seja cancelada ou excluída, dada a inexistência de qualquer elemento que justifica tal imputação, e, subsidiariamente, acaso a responsabilidade seja mantida, que (ii) o auto de infração seja julgado improcedente, posto que foi lavrado em razão de pagamento que foram identificados e têm causa.

Em 03/03/2020, os responsáveis Eugênio Nabuco dos Santos Filho, Antônio da Silva Alves e Márcia Velloso de Araújo apresentaram Manifestação de fls. 22.208/22.216 por meio da qual apontaram que, em várias decisões do CARF, as respectivas Turmas julgadoras já haviam concluído por afastar a responsabilidade tributária que lhes foram atribuídas nos processos de interesse da empresa CBI Indústria e Comércio Ltda. Na oportunidade, os recorrentes também solicitaram a juntada dos documentos que confirmariam a tese de defesa sustentada (fls. 22.217/22.340).

Na sequência, os responsáveis apresentaram, ainda, Memoriais de fls. 22.344/22350.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Redator *ad hoc*.

Como Redator *ad hoc*, sirvo-me da minuta de voto inserida pelo relator original, conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzida, cujo posicionamento adotado não necessariamente coincide com o meu.

Do Juízo de Admissibilidade do Recurso Voluntário

Quanto ao exame do requisito extrínseco da tempestividade, verifico, de plano, que o Recurso Voluntário apresentado pelos responsáveis Eugênio Nabuco dos Santos Filho, Antônio da Silva Alves e Márcia Velloso de Araújo deve ser considerado tempestivo, sobretudo porque, ao proferir o Despacho de fls. 22.202/22.203, a própria Autoridade fiscal, considerou a data da recepção do Recurso Voluntário como sendo a ciência do Acórdão nº 06-59.379, haja vista que, por um lapso, os responsáveis não haviam sido devidamente intimados do resultado do Acórdão, conforme se verifica do Despacho de fls. 22.185/22.186.

Além do mais, o Recurso foi assinado por procurador legalmente habilitado a tanto, de modo que o requisito da legitimidade também resta preenchido.

Considerando, pois, que o Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72¹ e preenche os demais pressupostos de admissibilidade recursais, devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo e examinar as alegações que restaram formuladas.

1. Da análise do Recurso Voluntário interposto por Eugênio Nabuco dos Santos Filho, Antônio da Silva Alves e Márcia Velloso de Araújo

¹ Cf. Decreto nº 70.235/72. Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

2.1. Da preliminar de nulidade em razão da Imparcialidade da Autoridade Julgadora de piso

Os Recorrentes alegam, de início, a nulidade da Decisão da DRJ em razão de suposta parcialidade da Autoridade julgadora de 1ª Instância, o que seria demonstrado por diversas passagens mais “apaixonadas” constantes no Acórdão.

Contudo, entendo que não assiste razão aos Recorrentes nesse ponto.

Concorde-se ou não com o resultado do julgamento, fato é que a Decisão restou devidamente fundamentada e motivada, conforme se infere do extenso voto prolatado pelo Relator, não se cogitando, pois, de qualquer nulidade e muito menos com base no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72².

A utilização de expressões mais eloquentes representa técnica comum da linguagem, sem desmerecer, entretanto, a motivação do voto, cumprindo-se aí os requisitos de validade da Decisão. O descontentamento com o resultado do julgamento é questão de mérito e será analisado como tal.

E, aí, diante o exposto, afasto a preliminar tal qual suscitada.

2.2. Das alegações sobre a aplicabilidade do artigo 674 do RIR

Registre-se, de plano que, de acordo com o que consta às fls. 66 do TCF, o presente processo trata de pagamentos cuja causa ou operação correspondente não foi demonstrada, de sorte que, nesse ponto, a Autoridade fiscal acabou entendendo pela aplicação da previsão contida no artigo 674 do Decreto nº 3.000/99, o que, a rigor, acabou ensejando a incidência do IRRF à alíquota de 35% sobre os valores correspondentes. Confira-se:

“6. DAS INFRAÇÕES APURADAS – PAGAMENTOS SEM A COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO E DA SUA CAUSA

[...]

Cabe, neste ponto, a análise do que dita o artigo 674, caput e §§ 1º, 2º e 3º, do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), abaixo transcrito, cuja matriz legal é o artigo 61, §§ 1º, 2º e 3º, da Lei nº 8.981/95:

[...]

Portanto, face ao que foi até aqui exposto e ao que dispõe o dispositivo legal acima transcrito, podemos concluir que cabe a tributação do imposto de renda na fonte (IRF) sobre os pagamentos em tela, através de lançamento de ofício, considerando-se a aplicação da alíquota de 35% (trinta e cinco por cento) sobre os valores relacionados na ‘Planilha de Apuração de Pagamentos sem Causa’, anexa

² Cf. 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.

ao presente termo, devidamente reajustados, pois os mesmos são considerados líquidos”.

Veja-se, pois, o que dispunha o artigo 674 do RIR/99:

“Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999

Seção II - Pagamento a Beneficiário não Identificado

Art. 674. Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).

§ 1º A incidência prevista neste artigo aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

§ 2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 2º).

§ 3º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 3º).”

Nesse contexto, recorde-se que, visando afastar a aplicação do disposto no referido artigo, os Recorrentes buscam, inicialmente, estabelecer algumas premissas fáticas pelas quais indicam que os Srs. Eugênio, Antonio e Marcia não se beneficiaram de quaisquer pagamentos. Inclusive, confira-se que a Fiscalização sequer teria buscado informações sobre os referidos pagamentos os quais, a rigor, teriam sido endossados pela CBI.

Os Recorrentes acrescentam, ainda, que há clara confusão, acometida pela Autoridade Fiscal, entre os valores imputados à HAG e a CBI, já que a própria Fiscalização teria indicado a CBI como mera fonte do pagamento, conforme se verifica das fls. 71 do TCF. Veja-se:

“Cabe ainda ser observado que negócios efetuados com pessoas jurídicas artificialmente criadas — inexistentes de fato — e intencionalmente interpostas sem qualquer finalidade comercial, visando reduzir ou eliminar a carga tributária, além de simular negócios inexistentes para dissimular negócios de fato existentes.”

No tópico seguinte, os Recorrentes apontam o descompromisso da Fiscalização quanto à identificação dos pagamentos. Isto porque, apesar de afirmarem que haviam sido realizadas 33 (trinta e três) Diligências, juntaram-se aos autos o resultado de apenas 3 (três), o

que, de fato, impede a aplicação do artigo 674 do RIR, haja vista não ter sido perquirida a causa dos pagamentos. Ao final, os Recorrentes expõem os seus entendimentos sobre a correta aplicação do referido dispositivo.

Pois bem. Em sessão realizada em 18/10/2022, esta 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara acabou analisando o Recurso Voluntário interposto pela contribuinte nos autos do Processo Administrativo nº 13855.000600/2007-43 e, na oportunidade, ao proferir o Acórdão nº 1302-006.232, de relatoria do então Conselheiro Flávio Vilhena Machado Dias, fixou o entendimento de que o IRRF previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 apresenta três hipóteses de incidência distintas, quais sejam, (i) a de efetuar pagamento a beneficiários não identificados, (ii) a de efetuar pagamento a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, sendo que a licitude ou ilicitude da causa do pagamento é irrelevante, e, por fim, (iii) o pagamento de remuneração indireta, sem o cumprimento dos requisitos elencados no § 1º do artigo 74 da Lei nº 8.383, de 1991, de modo que, nos casos em que a prática de uma dessas condutas restar identificada, o lançamento que constitui, de ofício, o IRRF em face da entidade que realizar os pagamentos identificados pela fiscalização será considerado válido.

“DAS PREMISSAS QUANTO AO IRRF EXCLUSIVO PREVISTO NO ARTIGO 61 DA LEI Nº 8.981/95.

Neste sentido, de pronto, transcreve-se a redação do dispositivo legal em comento:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

Da interpretação do texto, entende-se que existem três regras-matrizes de incidência distintas, cada uma com uma hipótese (critério material), que serão a seguir esmiuçadas.

Aqui, cumpre ressaltar que, nos termos das lições de Paulo de Barros Carvalho, “a construção da regra-matriz de incidência, assim como de qualquer norma jurídica, é obra do intérprete, a partir dos estímulos sensoriais do texto legislado”³.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008 – 2ª edição. págs. 532.

Contudo, embora entenda-se pela inesgotabilidade da interpretação, que está intimamente ligada ao intérprete e seu “universo de linguagem”, a construção da RMIT encontra limites, em especial na atribuição de sentidos do texto legislado, texto este que deve ser a base do intérprete:

“A interpretação toma por base o texto: nele tem início, por ele se conduz e, até o intercâmbio com outros discursos, instaura-se a partir dele. Ora, o texto de que falamos é o jurídico-positivo e o ingresso no plano de seu conteúdo tem que levar em conta as diretrizes do sistema”. (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008 – 2ª edição. págs. 194).

No presente caso, o entendimento pela existência de mais de uma regra-matriz do IRRF, nos termos apresentados pelo artigo 61 da Lei nº 8.981/95, fica evidente, aos olhos deste relator, pela indicação, no parágrafo primeiro, do advérbio “também”, que indica uma inclusão.

Além deste advérbio, no texto do parágrafo verifica-se a locução conjuntiva “bem como”, para remeter à hipótese do § 2º, do artigo 74 da Lei nº 8.383/91.

Ambos (“também” e “bem como”) remetem à existência de mais uma hipótese de incidência, além daquela prevista no caput do artigo. Ou seja, como restará demonstrado, além da RMIT apresentada no caput do artigo, o legislador, no parágrafo primeiro, trouxe mais duas hipóteses de incidência do imposto de renda retido na fonte, com regramentos próprios e, em especial, com critérios materiais distintos.

Ademais, nos ensina o professor Paulo de Barros Carvalho que, no que tange à regra-matriz de incidência tributária:

“Efetuadas as devidas abstrações lógicas, identificaremos, no descritor da norma, um critério material (comportamento de uma pessoa, representado por verbo pessoal e de predicação incompleta, seguido pelo complemento), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência, observaremos um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).” (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008 – 2ª edição. págs. 533).

E com base nessa estrutura da regra-matriz, tão bem colocada pela doutrina citada, que, reitera-se, ao se analisar o disposto no transcrito artigo 61 da Lei nº 8.981/95, verifica-se a existência de três hipóteses de incidência do IRRF.

A primeira regra-matriz está no *caput* do dispositivo e tem como critério material (critério este “representado por verbo pessoal e de predicação incompleta, seguido pelo complemento”, nas lições Paulo de Barros Carvalho) o pagamento, pela pessoa jurídica, de valores cujo beneficiário não pode ser identificado pela fiscalização.

Já a segunda regra-matriz está estampada na primeira parte do parágrafo primeiro do dispositivo legal e tem como critério material o pagamento, também por pessoa jurídica, de valores “a terceiros ou sócios, acionistas ou titular”, independentemente da contabilização, quando não for comprovada a operação ou a sua causa do pagamento realizado.

Veja-se, neste sentido, que a identificação do beneficiário, que poderá ser terceiro, sócio, acionista ou titular é pressuposto para a incidência do IRRF. O que importa, diante do critério material da RMIT, é a caracterização dos “pagamentos efetuados” ou dos “recursos entregues” quando não for “comprovada a operação ou a sua causa”.

[...]

Neste sentido, a identificação do beneficiário, para fins de aplicação do IRRF previsto no parágrafo 1º do dispositivo legal, além de ser pressuposto, se mostra irrelevante, a não ser que o contribuinte, dentro da linguagem das provas, demonstre que o beneficiário também está sendo cobrado IRRF, através de autuação específica, por exemplo, ou tenha levado àquele rendimento à tributação, recolhendo o imposto incidente sobre os rendimentos auferidos.

Entende-se, por outro lado, que a causa do pagamento não está ligada à licitude ou ilicitude da operação. Ou seja, não há que se verificar, para fins de incidência do IRRF, se o pagamento ou a entrega dos recursos, por exemplo, se deu nos contornos da legislação. Este é, inclusive, o entendimento de Ricardo Mariz de Oliveira. Confira-se:

“ (...) se a incidência do imposto de 35% na fonte não pressupõe a existência de ilicitude, mas pode abrangê-la, também não ocorre necessariamente em todos os casos em que haja a prática de um crime ou de outra ilegalidade, mas apenas naqueles em que a saída de recursos do caixa da fonte pagadora se dê nas circunstâncias descritas no artigo 61, isto é, quando não haja identificação do beneficiário do pagamento ou não comprovação da respectiva causa. Isto é assim porque a licitude ou ilicitude não compõe a descrição das hipóteses de incidência da norma desse artigo, necessárias e suficientes para o nascimento da obrigação correspondente. (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. 6. Tributação em Torno de Atos Ilícitos. In: ADAMY, Pedro Augustin, FERREIRA NETO, Arthur M. Tributação do Ilícito. São Paulo: Malheiros, 2018, pág 125) (destacou-se).

Assim, cabe à fiscalização, quando da constituição do crédito tributário, apontar e comprovar que não houve causa nos pagamentos realizados, no sentido de que o pagamento não teve uma motivação que a justificasse, ou demonstrar que não foi comprovada a operação que deu causa ao pagamento.

Por fim, a terceira regra-matriz pode ser verificada na leitura do última parte do parágrafo 1º do dispositivo legal, e tem como critério material a “hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991” (...).

[...]

Pela leitura deste dispositivo, quando houver o pagamento de uma das rubricas apontadas pelo legislador, ou seja, quando houver pagamento da denominada “remuneração indireta”, a fonte pagadora tem a obrigação de (i) identificar o beneficiário e (ii) adicionar aos salários os valores pagos àquele título. Não fazendo a identificação do beneficiário e/ou se omitindo quanto às suas obrigações, a pessoa jurídica ficará sujeita à incidência do IRRF sobre os pagamentos realizados, à alíquota de 35%.

Neste caso, é ônus da fiscalização, ao efetivar o lançamento de ofício do IRRF, apontar e comprovar que o contribuinte deixou de cumprir os comandos e obrigações impostos no artigo 74 da Lei nº 8.383/91.

Portanto, em conclusão, entende-se que existem três regras-matrizes do IRRF previstas no artigo 61 da 8.981/95, quais sejam:

- (i) efetuar pagamento a beneficiários não identificados;
- (ii) efetuar pagamento a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, sendo que a licitude ou ilicitude da causa do pagamento é irrelevante.
- (iii) pagamento de remuneração indireta, sem o cumprimento dos requisitos elencados no parágrafo primeiro do artigo 74 da Lei nº 8.383/91.

E é com base nestas premissas que se analisará a autuação questionada pelo contribuinte. É que se passa a fazer”.

Assentadas estas premissas iniciais, passo a analisar as alegações que restaram formuladas pelos Recorrentes. Segundo os Recorrentes,

O fisco sequer buscou informações sobre os pagamentos. Nas poucas que obteve - e isso se encontra textualmente no TCF - identificou serem pagamentos endossados por CBI.

Os fiscais alegam que a escrituração contábil da CBI fora desclassificada; nesse sentido, precisaria ela comprovar cada pagamento seu, sob pena de estar na mesma situação da HAG.

Deixou o fisco de produzir um dos elementos essenciais para embasar a autuação: a comprovação de ser o pagamento sem causa.

Nas únicas diligências realizadas havia causa (100% de aproveitamento), e tal fato, por si só, já afasta a inexistência de causa nas demais.

A norma acima transcrita prevê uma hipótese em que, por total desconhecimento do destino da remessa de numerários, opta-se por tributar a fonte pagadora.

Assim, conclui-se que opta a norma por tributar o responsável (e estamos falando de tributação exclusiva) em detrimento de se buscar a verificação de ter o beneficiário oferecido tal numerário à tributação.

O Sr. Francisco Diogo de Souza era “continuo” da empresa (portador), e fez tais saques em vista de ser uma de suas atribuições realizar pagamentos e saques em banco. Constata-se, assim, que os saques realizados pelo Sr. Francisco nada mais são do que saques realizados pela Própria HAG.

A simples emissão de cheques não pode configurar base para a retenção.

Quando defrontado com tais argumentos, o relator da decisão recorrida sofismou, e prendeu-se ao disposto no parágrafo 1º do artigo 674,

alegando que, inobstante a identificação do destinatário, havia autorização para autuação quando não demonstrada a causa. Ora, como demonstrado, no pouco que os auditores autuantes diligenciaram, havia a causa.

Existência de tributação já na outra ponta — impossibilidade de tributar também na fonte.

Como ressaltado, os acréscimos patrimoniais experimentados pelos Recorrentes foram devidamente tributados em suas pessoas físicas, na medida em que realizaram a venda de cotas de sua propriedade, realizando assim, a apuração e recolhimento do devido ganho de capital. Assim, adimpliu espontaneamente suas obrigações oferecendo, ainda que posteriormente, à tributação os valores pactuados na venda das quotas da empresa CBI, já mencionada, que não haviam sido declarados anteriormente. E assim, aproveitou a reabertura de prazo previsto na Lei nº 12.996/2014 e apurou o valor devido e fez o recolhimento através do DARF acima mencionado.

Sobre esse ponto meritório, entendo que, em parte, assiste razão aos Recorrentes.

Revisando o Termo de Constatação Fiscal, verifiquei que, no período autuado, todos os valores que transitaram pela interessada HAG INDÚSTRIA advieram de depósitos realizados pela *CBI INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, COMEBRAX IND. E COMÉRCIO LTDA, HAG IND. E COM. DE ELETROELETR. LTDA e QMS RIO COM. DE ARTIGOS DO LAR LTDA* (fls. 21.457/21.460). Inclusive, registre-se, nesse particular, que a interessada HAG INDÚSTRIA havia sido considerada INAPTA, conforme se verifica do trecho abaixo reproduzido (fls. 21.456):

“4. PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA NA HAG

[...]

(...) Além disso, motivada por uma Representação Fiscal datada de 06/07/2015 (processo administrativo nº 12448.725532/2015-78), a inidoneidade da empresa HAG foi ratificada por meio da publicação, em 24/08/2015, através do Edital Eletrônico nº 001092854, do Ato Declaratório Executivo (ADE) DRF RJ-I nº 287, o qual declarou INAPTA a inscrição no CNPJ de tal empresa.”

Ademais, confira-se, ainda, que a Autoridade fiscal autuante identificou o seguinte (fls. 21.484):

“5. PROCEDIMENTOS FINAIS DE AUDITORIA NA HAG E CONCLUSÕES

[...]

- a HAG comprovadamente recebeu grandes montantes de numerário, durante os anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, das empresas CBI (R\$ 31.502.231,96) e Comebrax (R\$ 1.948.161,52), devendo ser ressaltado que, no que tange à Comebrax, os seus últimos sócios (Rubens Silva Nocelli e Jefferson Carlos Maia) também podem ser considerados pessoas físicas INEXISTENTES DE FATO, e sua inscrição no CNPJ também foi declarada INAPTA (ADE DRF/VIT/ES nº 80, de 05/10/2015, publicado no DOU em 21/10/2015);
- a HAG comprovadamente repassou, durante os anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, vultosos montantes para a própria empresa Comebrax e também para as empresas Alliance, FAF e GMX, e ainda para pessoas físicas (Eugênio Nabuco dos Santos Filho, Antônio da Silva Alves, Márcia Velloso de Araújo, Felipe Nabuco dos Santos, Alex Nabuco dos Santos, Nádia Cristina Souza de Oliveira Alves, Nazaré da Silva Alves de Oliveira, Marco Aurélio Alves Medeiros, Wesley Rabelo de Oliveira, Francisco Diogo de Souza, Rodrigo Maynard de Melo e Roberta Carneiro Farinelli) que, de alguma forma, tinham alguma ligação entre si e com as empresas CBI, Comebrax, Alliance e SKN, esta última considerada sucessora de fato da CBI; o montante diretamente repassado para as pessoas físicas e jurídicas supracitadas, conforme o quadro inserido no tópico anterior, denominado 'Beneficiários de Valores Provenientes da C/C da HAG', atingiu o valor de R\$ 22.996.089,23, representando 68,7% da quantia total (R\$ 33.450.393,48) desviada das empresas CBI e Comebrax;
- durante os trabalhos de auditoria até então empreendidos foi apurado que a HAG não havia exercido, durante os anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, qualquer atividade comercial e que as únicas fontes dos numerários que haviam ingressado na c/c bancária da mesma haviam sido as transferências provenientes das empresas CBI e Comebrax;
- não é difícil concluir que a HAG foi irregularmente utilizada para transferir uma grande quantia da empresa CBI (R\$ 31.502.231,96), e que uma parte deste montante foi utilizada para 'pagar' uma parcela de R\$ 2.050.000,00 a cada um dos supostos 'ex-sócios' da CBI, Eugênio Nabuco dos Santos Filho e Antônio da Silva Alves, do total de R\$ 3.000.000,00 que cada um teria que receber pela suposta alienação desta empresa para as pessoas físicas Neuza Maria Soares e Mauro Aparecido da Silva, consideradas INEXISTENTES DE FATO; outra parte deste montante, no valor de R\$ 950.000,00, foi também utilizada para pagar, em 20/10/2010, uma parcela dos lucros referentes ao ano-calendário de 2010 que deveria ter sido distribuída pela própria empresa CBI.

Noutras palavras, e segundo a Acusação fiscal, a HAG INDÚSTRIA teria servido como veículo para que a CBI pagasse rendimentos a seus sócios ocultos ou não, de modo que há, no caso, um evidente equívoco quanto à tributação aqui discutida com base no artigo 674 do RIR/99 e no que diz respeito à figura da interessada, principalmente porque, conforme indicação da própria Fiscalização, os mesmos valores foram objeto de tributação nas empresas CBI e COMEBRAX.

Com efeito, a regra encartada no artigo 61, § 1º da Lei nº 8.981/95, a qual, a rigor, foi utilizada pela Autoridade fiscal como fundamento da autuação, deve ser afastada apenas em

relação aos pagamentos que já haviam sido tributados nas empresas CBI e COMEBRAX, que se consubstanciam nos pagamentos efetuados aos Srs. Eugênio, Antônio e Marcia.

Por essas razões, entendo que o Recurso Voluntário interposto pelos Recorrentes deve ser julgado parcialmente procedente.

2.3. Subsidiariamente – Da responsabilidade tributária atribuída aos Recorrentes

Caso vencido em relação ao mérito, cabe analisar, subsidiariamente, as alegações acerca da atribuição da responsabilidade aos Recorrentes, as quais, a propósito, têm a ver com as questões específicas da responsabilidade de terceiros e consubstanciam-se, apenas, na aplicação e interpretação do artigo 124, inciso I do CTN (fls. 22.108/22.112 do Recurso Voluntário), podendo-se observar, por oportuno, que os Recorrentes acabaram não devolvendo, à esta instância julgadora revisora, a matéria acerca da aplicação da responsabilidade tributária com fundamento no artigo 135, inciso III do CTN.

Pois bem. De acordo com o que restou delineado no item 8 – *Responsabilidade Solidária Passiva dos Sócios de Fato da HAG* do TCF (fls. 21.491/21.493), a Autoridade fiscal entendeu por atribuir a responsabilidade tributária passiva aos Srs. Eugênio Nabuco dos Santos Filho, Antônio da Silva Alves e Márcia Velloso de Araújo com base nos seguintes termos:

8. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA PASSIVA DOS SÓCIOS DE FATO DA HAG

No que tange à responsabilização tributária dos sócios de fato – Eugênio Nabuco dos Santos Filho, Antônio da Silva Alves e Márcia Velloso de Araújo –, conforme determinado no tópico 5 do presente termo de constatação ('Procedimentos Finais de Auditoria e Conclusões'), da pessoa jurídica fiscalizada (HAG), acerca do imposto de renda na fonte (IRF) apurado com base nos pagamentos sem a comprovação da operação ou a sua causa, teceremos, neste ponto, as seguintes considerações:

- da análise da legislação vigente, conclui-se que o lançamento de ofício deve ser efetuado contra o contribuinte e todos os responsáveis tributários, ressaltando-se que o artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN) exige a identificação do sujeito passivo, conceito que engloba o contribuinte e o responsável, nos termos do artigo 121; demais disso, importante salientar que quando o Decreto nº 70.235/1972 estabelece, em seu artigo 10, os elementos do auto de infração, faz referência à qualificação do autuado, podendo-se entender que utilizou o termo "autuado" em sua acepção ampla, abrangendo as figuras do contribuinte e responsável tributário;
- transcreveremos abaixo o artigo 568 do Código de Processo Civil (CPC) e os artigos 121, 124, 128 e 135 do CTN que versam sobre sujeição passiva e responsabilidade tributária:

[...]

- em relação aos 'atos praticados com infração de lei', uma das condições dispostas no caput do artigo 135 do CTN, acima transcrito, para que, caso ocorra,

se possa caracterizar como ‘pessoalmente responsáveis’ as pessoas elencadas nos seus incisos I, II e III, não precisa ser infração a uma lei tributária, porém, deve ter consequências tributárias; deste modo, face a todo o processo fraudulento fartamente descrito no presente termo, por meio do qual as pessoas físicas em tela – Eugênio Nabuco dos Santos Filho, Antônio da Silva Alves e Márcia Velloso de Araújo – objetivavam, através da prática recorrente de uma pluralidade de delitos, caracterizados por transações fictícias e comprovadamente ilícitas, entre as quais a utilização de uma pessoa jurídica inexistente de fato (HAG), cujos sócios e procurador também são pessoas físicas inexistentes de fato, eximir-se de pagar uma vultosa quantia a título de tributos federais, como restou plenamente caracterizada a prática de sonegação fiscal e evidente intuito de fraude, e a apuração de crime contra a ordem tributária, tipificado nos artigos 1º, inciso I, e 2º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, não restaram, portanto, dúvidas de que tais fatos implicam na responsabilidade tipificada pelo artigo 135 do CTN, trazendo à responsabilidade tais sócios de fato do contribuinte (HAG);

- além disso, podemos ainda ressaltar que, desde que comprovado nos autos quais os verdadeiros sócios da pessoa jurídica, pessoas físicas acobertadas por terceiras pessoas (“laranjas” ou pessoas físicas inexistentes de fato) que apenas emprestavam o nome para que as mesmas realizassem operações em nome da pessoa jurídica, fica caracterizada a hipótese prevista no artigo 124, inciso I, do CTN, pelo interesse comum na situação que constituía o fato gerador da obrigação principal; não pode desfrutar da proteção que a lei confere ao patrimônio pessoal daqueles que regularmente compõem uma sociedade a pessoa física que, embora sem constar do quadro social, atua como sócio de fato da empresa, com evidente interesse comum nas situações constitutivas dos fatos geradores que deram ensejo à exigência fiscal.

- Deste modo, de acordo com o que dispõem os artigos 121, inciso II, 124, incisos I e II, 128 e 135, inciso III, do CTN, as pessoas físicas Eugênio Nabuco dos Santos Filho, Antônio da Silva Alves e Márcia Velloso de Araújo devem responder pessoal e solidariamente pelos créditos tributários correspondentes às obrigações tributárias – imposto de renda na fonte (IRF), multa qualificada de ofício (150%) e juros de mora apurados com base nos pagamentos sem a comprovação da operação ou a sua causa – resultantes dos atos praticados com infração de lei, fartamente descritos no presente termo de constatação.”

Dito isto, passemos, então, a analisar as alegações específicas formuladas pelos Recorrentes quanto a responsabilidade de terceiros e quanto a figura do “interesse comum” previsto no artigo 124, inciso I do CTN.

2.3.1. Da responsabilidade solidária com fundamento no artigo 124, I do CTN

Nacional: Confira-se, de plano, o que dispõe o artigo 124, inciso I do Código Tributário

“Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996

Seção II – Solidariedade

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

Note-se que a expressão *interesse comum* adotada pelo legislador não é suficientemente adequada para revelar com precisão e segurança a exata medida da condição em que figuram os participantes da concretização do fato gerador, já que existem hipóteses nas quais pessoas com interesse comum estão presentes e contribuem para a ocorrência do fato jurídico tributário, mas apenas uma delas será considerada como sujeito passivo da obrigação. A dúvida central que o presente comando jurídico desperta pode ser fixada na seguinte pergunta: qual é o conteúdo semântico que deve ser atribuído à locução *interesse comum*?

O mero interesse social, moral ou econômico, enquanto pressuposto fático do tributo, não autoriza, portanto, a aplicação do artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional. Em outras palavras, o *interesse comum* a que alude o artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional não se confunde com o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal. Trata-se de interesse jurídico que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador do tributo, devendo ser considerada solidária, portanto, a pessoa que realiza conjuntamente com outra, ou outras pessoas, a situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária.

Nas palavras de Ramon Tomazela Santos⁴,

“O artigo 124 do CTN prevê, ainda, que são solidariamente responsáveis (i) as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; e (ii) as pessoas expressamente designadas por lei.

O item (i) acima trata das pessoas que têm *interesse comum* na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. O interesse comum, hábil a justificar a imposição de responsabilidade tributária solidária, deve ser interpretado no seu sentido jurídico, pois, como consta expressamente do inciso I do artigo 124 do CTN, o interesse deve ser comum “na situação que constitua o fato gerador”. Assim, o interesse comum restará caracterizado, por exemplo, nas hipóteses em que duas ou mais pessoas figurarem no mesmo polo da relação jurídica descrita em lei como fato gerador, tal como ocorre com os coproprietários de um imóvel em relação ao IPTU incidente sobre a respectiva propriedade. Neste caso, como ambos os contribuintes estão enquadrados na condição de proprietários do imóvel, realizando a situação definida como fato gerador, é justificável a atribuição de responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto devido.

[...]

O *interesse comum* na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal caracteriza-se pela existência de direitos e deveres compartilhados por pessoas

⁴ SANTOS, Ramon Tomazela. Responsabilidade tributária e grupo econômico. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 238, jul./2015, p. 108, 120-121.

situadas no mesmo polo da relação jurídica de direito privado escolhida pelo legislador como suporte fático para a incidência tributária. Assim, as partes partilham de um interesse comum em sentido técnico-jurídico, que não se confunde com o mero interesse econômico, social ou moral, que pode existir nas relações entre sociedades (...).”

A responsabilidade solidária prevista no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional deve atribuída apenas quando estivermos diante de participantes do fato jurídico tributário, sendo que essa participação no fato gerador não equivale a um simples elemento factual, que, no caso, não é dado satisfatório para reconhecer a responsabilidade.

Portanto, a aplicação da responsabilidade passiva prevista no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional exige a presença do *interesse jurídico comum* que, a rigor, corresponde à hipótese em que as pessoas são sujeitos da relação que deu azo à ocorrência do fato gerador, o que, tecnicamente, não se confunde com o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal. Além do mais, registre-se que, para que a Fiscalização possa atribuir a responsabilidade solidária a alguém, deverá comprovar que o suposto responsável solidário praticou atos que se subsumiram ao critério material da regra matriz de incidência do tributo que se analisa.

À toda evidência que essa não é a hipótese dos autos.

No caso concreto, verifica-se que a autoridade administrativa está imputando responsabilidade aos Srs. Eugenio, Antonio e Márcia, por suposto envolvimento em fraudes envolvendo a CBI. *In verbis*:

“Logo, visto que as alienações das cotas da CBI efetuadas, inicialmente, pelos sócios Eugênio Nabuco dos Santos Filho, Antônio da Silva Alves e Márcia Velloso de Araújo, para Mauro Aparecido da Silva e Neuza Maria Soares, e, posteriormente, destes para Roberto Leonardo da Silva e Wesley Rabelo de Oliveira, e, por fim, destes últimos para Ana Lúcia Vellasco Ferrero e Roberto Luiz Cardoso, restaram comprovadamente fictícias/forjadas, não é difícil inferir, face ao que foi acima exposto, que Eugênio Nabuco dos Santos Filho, Antônio da Silva Alves e Márcia Velloso de Araújo participaram ativamente de todo o processo fraudulento envolvendo a empresa CBI Indústria e Comércio Ltda, acima relatado, com o objetivo de viabilizar a interposição de pessoas, comprovadamente inexistentes de fato, no quadro societário da empresa CBI, e, concomitantemente, do processo de esvaziamento artificial da CBI e sua substituição pela SKN, acompanhado da sonegação de vultosas quantias de tributos.

Portanto, pode-se inferir que as pessoas físicas Eugênio Nabuco dos Santos Filho, Antônio da Silva Alves e Márcia Velloso de Araújo, que engendraram e iniciaram todo o processo fraudulento resumido neste termo, permaneceram como SÓCIOS DE FATO da CBI, e como 92,46% (R\$ 31.502.231,48) do montante total depositado, durante os anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, na conta-corrente

nº 8803-5 da agência nº 0551 do Banco Bradesco, cujo titular era a HAG, teve origem na própria CBI, conforme já citado anteriormente, pode-se também inferir que tais pessoas físicas eram proprietárias de fato desta vultosa quantia, que exerciam o controle de fato da HAG e que os débitos bancários efetuados na conta-corrente supracitada representam transferências ou pagamentos que as beneficiaram direta ou indiretamente, podendo os mesmos, em consequência, ser considerados SÓCIOS DE FATO da HAG. No que tange às transferências ou aos pagamentos efetuados pela HAG diretamente para as pessoas jurídicas Alliance Empreendimentos e Participações Ltda (CNPJ nº 08.985.631/0001-19) e FAF Empreendimentos e Participações S/A (CNPJ nº 35.866.177/0001-50), e para as pessoas físicas Alex Nabuco dos Santos (CPF nº 089.049.927-61), Antônio da Silva Alves (CPF nº 174.261.977-00), Eugênio Nabuco dos Santos Filho (CPF nº 196.700.527-34), Felipe Nabuco dos Santos (CPF nº 052.277.737-69), Márcia Velloso de Araújo (CPF nº 466.422.937-20) e Wesley Rabelo de Oliveira (CPF nº 087.166.917-09), anteriormente discriminadas, tais informações foram consideradas nos trabalhos de auditoria relativos às ações fiscais então em curso nestas pessoas físicas e jurídicas, e fizeram parte das irregularidades apuradas que motivaram a lavratura de autos de infração nas mesmas.”

E tanto é assim que a própria DRJ trata extensivamente das fraudes envolvendo a CBI especialmente às fls. 21.795/21.804 dos autos. No que diz respeito especificamente à responsabilidade, assevera-se o seguinte:

“135. A triangulação recursos da CBI via COMEBRAX/ HAG para encobrir o esvaziamento patrimonial de CBI no interesse dos impugnantes é lamentavelmente um fato inegável, pois dos mais de R\$ 34 milhões de reais que ingressaram na conta bancária de HAG cerca de R\$ 22 milhões retornaram diretamente aos impugnantes ou foram destinados a pessoas por eles indicadas, reiterando que o uso de pessoas interpostas tem finalidade de se obter proveito econômico de forma opaca ao Fisco e somente por meio da fiscalização foi possível saber que os beneficiários e articuladores do esquema examinado são os impugnantes.

136. Como tratado de forma detalhada anteriormente, todas as justificativas de pagamentos de HAG para os solidários, a título de liquidação da venda das quotas de CBI são inverídicas, cabendo destacar ainda os pagamentos no interesse de pessoas que a própria defesa vincula à multireferida CBI (a qual também permaneceu sob o controle impugnantes, conforme também já abordado).”

Note-se, ainda, que, no caso em apreço, a responsabilidade foi atribuída com base no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional porque, segundo a Autoridade, os Recorrentes teriam atuado como sócios de fato da empresa HAG INDÚSTRIA. Contudo, tal entendimento deriva de uma série de ilações a partir da participação dos próprios Recorrentes na

empresa CBI, sendo que, a partir da análise da jurisprudência do CARF, tem-se que, mesmo nesses casos, a responsabilidade tributária dos Srs. Eugênio Nabuco dos Santos Filho, Antônio da Silva Alves e Márcia Velloso de Araújo foi afastada. Confira-se:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 31/03/2010 a 30/06/2013

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUI O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

O mero recebimento de valores cuja causa não se revela adequadamente justificada, não é suficiente, à míngua de outros elementos, para caracterizar o interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária, a ensejar a responsabilidade solidária prevista no art. 124, inc. I do CTN.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. ADMINISTRADOR DE FATO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOAS. CABIMENTO.

Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN, quando demonstrado, mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados não mais ostentavam a condição de administradores da autuada, bem como que houve interposição fraudulenta de pessoa em seu quadro societário, não cabe responsabilizá-los.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. REQUISITO ESSENCIAL PODER E EFETIVIDADE DE GESTÃO ADMINISTRATIVA DE SÓCIO. EXCLUSÃO SÓCIO ANTES DA OCORRÊNCIA DOS FATOS GERADORES.

A responsabilidade solidária, para fins tributários, somente se mantém se provado o vínculo administrativo e gerencial sobre os fatos jurídicos tributários, sem o que não se sustenta a implicação legal, notadamente no presente caso restou provado que os sócios recorrentes se retiraram da sociedade antes do período dos fatos geradores.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento aos recursos interpostos por Eugênio Nabuco dos Santos Filho; Antonio da Silva Alves; SKN do Brasil Importação e Exportação; FAF Empreendimentos e Participações (FAF); Alliance Empreendimentos e Participações Ltda (Alliance) e ENAAX Empreendimentos Imobiliários Ltda (ENAAX), para afastar a responsabilidade solidária. Declarou-se suspeita de participar do julgamento a conselheira Semiramis de Oliveira Duro, substituída conselheiro Muller Nonato Cavalcanti Silva.

(Processo nº 12448.722525/2015-14. Acórdão nº 3301-006.376. Conselheiro Relator Valcir Gassen. Sessão de 18/06/2019).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUI O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

O mero recebimento de valores cuja causa não se revela adequadamente justificada, não é suficiente, à míngua de outros elementos, para caracterizar o interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária, a ensejar a responsabilidade solidária prevista no art. 124, inc. I do CTN.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. ADMINISTRADOR DE FATO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE PESSOAS. CABIMENTO.

Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN, quando demonstrado, mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados não mais ostentavam a condição de administradores da autuada, bem como que houve interposição fraudulenta de pessoa em seu quadro societário, não cabe responsabilizá-los.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. REQUISITO ESSENCIAL PODER E EFETIVIDADE DE GESTÃO ADMINISTRATIVA DE SÓCIO. EXCLUSÃO SÓCIO ANTES DA OCORRÊNCIA DOS FATOS GERADORES.

A responsabilidade solidária, para fins tributários, somente se mantém se provado o vínculo administrativo e gerencial sobre os fatos jurídicos tributários, sem o que não se sustenta a implicação legal, notadamente no presente caso restou provado que os sócios recorrentes se retiraram da sociedade antes do período dos fatos geradores.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário dos apontados como responsáveis solidários, Antônio da Silva Alves, Eugenio Nabuco dos Santos Filho, Márcia Velloso de Araújo, SKN do Brasil Importação e Exportação de Eletroeletrônicos Ltda, Alliance Empreendimentos e Participações Ltda - ME, ENAAX Empreendimentos Imobiliários Ltda e FAF Empreendimentos e Participações S.A., para excluí-los do pólo passivo da exigência.

(Processo nº 12448.722548/2015-29. Acórdão nº 1401-002.346. Conselheiro(a) Relator(a) Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin. Sessão de 10/04/2018)". (grifei).

Inclusive, confira-se que, nos termos do Parecer Normativo nº 4/2018, cabe à Fiscalização demonstrar o interesse comum:

“Normas Gerais de Direito Tributário. Responsabilidade Tributária. Solidariedade. Art. 124, I, Ctn. Interesse Comum. Ato Vinculado Ao Fato Jurídico Tributário. Ato Ilícito. Grupo Econômico Irregular. Evasão e Simulação Fiscal. Atos que Configuram Crimes. Planejamento Tributário Abusivo. Não Oposição ao Fisco de Personalidade Jurídica Apenas Formal. Possibilidade.

A responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou.

A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição. Deve-se comprovar o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

São atos ilícitos que ensejam a responsabilidade solidária: (i) abuso da personalidade jurídica em que se despreza a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação e demais atos deles decorrentes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).

O grupo econômico irregular decorre da unidade de direção e de operação das atividades empresariais de mais de uma pessoa jurídica, o que demonstra a artificialidade da separação jurídica de personalidade; esse grupo irregular realiza indiretamente o fato gerador dos respectivos tributos e, portanto, seus integrantes possuem interesse comum para serem responsabilizados. Contudo, não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica.

Os atos de evasão e simulação que acarretam sanção, não só na esfera administrativa (como multas), mas também na penal, são passíveis de responsabilização solidária, notadamente quando configuram crimes.

Atrai a responsabilidade solidária a configuração do planejamento tributário abusivo na medida em que os atos jurídicos complexos não possuem essência condizente com a forma para supressão ou redução do tributo que seria devido na operação real, mediante abuso da personalidade jurídica.

Restando comprovado o interesse comum em determinado fato jurídico tributário, incluído o ilícito, a não oposição ao Fisco da personalidade jurídica existente apenas formalmente pode se dar nas modalidades direta, inversa e expansiva. Dispositivos Legais: art. 145, §1º, da CF; arts. 110, 121, 123 e 124, I, do CTN; arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; arts. 60 e 61 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995; arts. 167 e 421 do Código Civil. e - processo 10030.000884/0518-42." (grifei).

De toda sorte, percebe-se que, no caso, a Autoridade fiscal não demonstra qualquer nexos causal entre os fatos geradores relativos à Recorrente HAG e os responsáveis, sem contar, ainda, que a mera afirmação de que eles teriam sido os causadores de todo o esquema já quando da venda das cotas na CBI também não é suficiente para manter a responsabilidade tributária, principalmente quando a responsabilidade restou afastada em inúmeros precedentes deste E. CARF nos casos envolvendo a própria CBI.

Por essas razões, entendo que a responsabilidade solidária atribuída com fundamento no artigo 124, inciso I do CTN aos Srs. Eugênio Nabuco dos Santos Filho, Antônio da Silva Alves e Márcia Velloso de Araújo deve ser afastada ou cancelada.

2.3.2. Da alegação de inexistência de relação entre os Recorrentes e a HAG

Os responsáveis Eugênio Nabuco dos Santos Filho, Antônio da Silva Alves e Márcia Velloso de Araújo sustentam que a Autoridade fiscal não demonstrou os atos de gestão que teriam sido por eles praticados em relação à HAG INDÚSTRIA, de modo que, no final, a responsabilidade tributária restou atribuída em relação à CBI.

Defendem, ainda, que não foram responsabilizados por terem sido destinatários de valores transferidos da HAG, posto que dezenas de outras pessoas físicas e jurídicas também o foram, sendo que, mais ninguém, além dos recorrentes, sofreu tal revés. Ademais, os Recorrentes asseveram, ainda, que as Autoridades Fiscais acabaram levantando que eles teriam utilizado a HAG INDÚSTRIA para esvaziar a CBI, sendo que tal assertiva não se sustenta, já que (i) a sua responsabilidade foi excluída no próprio caso da CBI, bem como que (ii) inexistente comprovação de que realizaram quaisquer atos de gestão na CBI ou na HAG INDÚSTRIA.

Pois bem. É importante ressaltar, conforme exposto acima, que, mesmo nos casos envolvendo a CBI, a responsabilidade tributária atribuída aos Srs. Eugênio, Antônio e Márcia não foi mantida. Como, então, mantê-la no caso em que o vínculo se dá com a HAG, empresa supostamente simulada, que teria servido de mero veículo para esvaziamento da CBI?

No mais, e segundo eles, se compararmos os valores recebidos por Eugênio, Antônio e Márcia, com o faturado pela CBI, a tese do esvaziamento perde totalmente a sua sustentação, vejamos:

Receita de vendas CBI após 30/06/2010	
2010	R\$ 95.987.970,00
2011	R\$ 146.962.645,80
2012	R\$ 116.320.832,15
Total: R\$ 359.271.447,95	

Sócio vendedor	Recebido ²	Venda quotas ³	Earn Out	% sobre faturamento CBI
ANTONIO	R\$4.297.734,40	R\$ 3.000.000,00	R\$1.297.734,40	1,20%
EUGÊNIO	R\$ 4.592.333,83	R\$ 3.000.000,00	R\$ 1.592.333,83	1,28%
MÁRCIA	R\$ 1.937.239,27	R\$ 1.300.000,00	R\$ 637.239,27	0,54%

Nesse particular, lançam-se as seguintes indagações: Somando-se os percentuais dos três ex-sócios da CBI, tem-se 3,02% do faturamento da empresa em todo o período posterior à sua saída. Os recorrentes precisariam empreender todo esse intrincado sistema envolvendo diversos “laranjas”, empresas “fantasmas”, submeter-se a toda espécie de opróbio para, no final, receberem 3,02% do faturamento de CBI? Será que, depois de 13 anos (empresa criada em 1997 e vendida em 2010) funcionando e lucrando com a CBI, não seria possível aos recorrentes, se assim o quisessem, fazer com que a empresa lucrasse 3% do seu faturamento em três anos, sem a necessidade de sonegação de tributos, criação de “laranjas” e empresas inexistentes de fato?

Por fim, entende-se por fazer algumas anotações relativas ao artigo 135, inciso III do CTN.

Ainda que os Recorrentes não tenham suscitado expressamente, parece-me que a análise de tais alegações deve ser realizada à luz do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Lei nº 5.172/66

Seção III - Responsabilidade de Terceiros

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.”

De plano, note-se que a interpretação do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional deve ser realizada por partes.

A primeira questão diz respeito à compressão dos atos praticados com excesso de poderes ou infração ou à lei ou contrato social ou estatutos por parte dos *diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado*. A dúvida, aqui, pode ser lançada nos seguintes termos: o sócio que não detém poderes de gestão pode ser pessoalmente responsabilizado com fundamento no artigo 135, III do CTN? E a resposta, de logo, é de todo negativa.

Apenas quem está na administração executiva, é diretor ou gerente ou representante de direito privado pode ser responsabilizado, o que significa dizer, portanto, que a responsabilidade pessoal, no caso, decorre de atos praticados ilicitamente por conta e risco do gestor, de modo que a mera condição de sócio é insuficiente para a caracterização da responsabilidade em evidência.

Segundo Leandro Paulsen⁵,

“Conforme se vê das notas específicas adiante, entende-se que a responsabilização exige que as pessoas indicadas tenham praticado diretamente ou tolerado a prática do ato abusivo e ilegal quando em posição de influir para a sua não ocorrência. A mera condição de sócio é insuficiente, pois a condução da sociedade é que é relevante. Também por isso, não é possível responsabilizar pessoalmente o diretor ou o gerente por atos praticados em período anterior ou posterior a sua gestão.”

Em segundo lugar, observe-se que os *diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado* somente devem ser considerados pessoalmente responsáveis pelos créditos resultantes dos atos praticados fora da esfera de atuação da própria pessoa jurídica. Os atos devem ser estranhos aos objetivos da sociedade ou, melhor, alheios aos seus interesses.

Isso significa que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado somente podem ser responsabilizados nas hipóteses em que atuam fora dos limites de sua competência. Essa atuação, obviamente, é aquela que se dá com infração às normas que limitam essa competência, ou seja, a lei societária, o contrato social ou o estatuto, de sorte que a *lei* que o legislador faz referência não é qualquer lei e muito menos a lei tributária, mas, sim, a lei societária que, a rigor, é, por assim dizer, análoga ao contrato social. Quer dizer, a *infração à lei* capaz de responsabilizar os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado é uma só e, portanto, corresponde àquela que configura a violação às disposições de direito comercial que regem o exercício da função do órgão que corporificam.

No entendimento de Misabel Abreu Machado Derzi⁶,

⁵ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, Não paginado.

“(…) o ilícito é, assim, prévio ou concomitante ao surgimento da obrigação tributária (mas exterior à norma tributária) e não posterior, como seria o caso do não pagamento do tributo. A lei que se infringe é a lei comercial ou civil, não a lei tributária, agindo o terceiro contra os interesses do contribuinte. Daí se explica que, no pólo passivo, se mantenha apenas a figura do responsável, não mais a do contribuinte, que viu, em seu nome, surgir dívida não autorizada, quer pela lei, quer pelo contrato social ou estatuto.”

De modo não menos importante, atente-se, ainda, para um último ponto que merece atenção. É que a demonstração e a comprovação da ocorrência dos *atos praticados com excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto* constitui elemento essencial para a caracterização da responsabilidade nos moldes do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional. Ora, se é certo que a responsabilidade depende da prática dos respectivos atos que a caracterizam, também é certo que a autoridade lançadora é quem deve comprovar a apuração de tais atos, nos termos do que dispõe artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Por todo o exposto, note-se que a responsabilidade de terceiro com fundamento no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional pressupõe, portanto, a caracterização do seguintes elementos: (i) que o terceiro – no caso, o sócio – detenha poderes de gestão tal qual acontece com os diretores, gerentes e administradores, por exemplo; (ii) que os diretores, gerentes ou administradores tenham praticado *atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto*; e, além disso, (iii) que a prática dos atos ilegais ou abusivos resultem, senão o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias. No final, frise-se que todos esses elementos precisam ser demonstrados e, sobretudo, comprovados por parte da Autoridade fiscal.

Fixadas essas premissas, verifica-se que a Autoridade fiscal entendeu que os responsáveis seriam sócios de fato da HAG, pois Eugênio Nabuco dos Santos Filho, Antônio da Silva Alves e Márcia Velloso de Araújo objetivavam, através da prática recorrente de uma pluralidade de delitos, caracterizados por transações fictícias e comprovadamente ilícitas, entre as quais a utilização de uma pessoa jurídica inexistente de fato (HAG), cujos sócios e procurador também são pessoas físicas inexistentes de fato, eximir-se de pagar uma vultosa quantia a título de tributos federais, como restou plenamente caracterizada a prática de sonegação fiscal e evidente intuito de fraude e a apuração de crime contra a ordem tributária, tipificado nos artigos 1º, inciso I, e 2º, inciso I, da Lei nº 8.137/90. Não restaram, portanto, dúvidas de que tais fatos implicam na responsabilidade tipificada no artigo 135 do CTN, trazendo à responsabilidade tais sócios de fato do contribuinte (HAG).

Aqui, mais uma vez, e data vênia pela insistência, a premissa da Fiscalização é de que os responsáveis buscaram, fraudulentamente, esvaziar a CBI ao criarem a HAG e transferir-lhe

⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro, Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed., Forense, 1999, p. 756.

o patrimônio da CBI. Neste aspecto, e conforme já reiteradamente afirmado, não há, nos autos, a demonstração do interesse comum entre a CBI e os responsáveis. Ademais, quando o vínculo entre os responsáveis e a CBI foi analisado, entendeu-se pela ausência de responsabilidade das pessoas físicas.

De mais a mais, há evidente contradição na argumentação aduzida pela Fiscalização, pois ou a HAG era uma empresa de fato e, portanto, não há simulação ou, por outro lado, era o veículo de esvaziamento da CBI. No primeiro caso, sendo ela uma empresa de fato, a imputação de responsabilidade nos termos do artigo 135, III do CTN pressupõe a demonstração da violação a lei ou ao estatuto social dos responsáveis ao atuarem em prol da HAG, não bastando, para tanto, a afirmação de que teria ocorrido fraude em relação à CBI.

Caso estejamos no segundo cenário de forma que a HAG não passaria de uma simulação, há evidente equívoco na capitulação da sujeição passiva, o que implicaria na nulidade de todo o Auto de infração.

Em quaisquer das hipóteses, entretanto, não há indicação de violação à lei pelos responsáveis. O fato de serem considerados, eventualmente, como beneficiários de pagamento sem causa apenas os coloca como sujeitos com interesse econômico comum, mas não há como inferir, a partir de então, a responsabilidade por interesse comum ou que eles devam ser considerados sócios de fato da contribuinte sem que tenha sido indicado, com maior precisão, quais foram os atos de gestão ou indícios que os colocaram enquanto sócios ou administradores de fato.

2.4. Da análise da alegação da não comprovação dos requisitos dos artigos 71 e 73 da Lei nº 4.502/64

Observe-se, de logo, que, nos termos do artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/96, o percentual da multa de ofício será duplicado nas hipóteses em que há ação dolosa praticada de acordo com as hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Confira-se:

“Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

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)

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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 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 11.488, de 2007).”

Veja-se que a imposição da multa qualificada no percentual de 150% pressupõe a comprovação de dois elementos que, embora estejam relacionados, são distintos. De um lado, deve haver a comprovação de que ocorreu o fato gerador de um determinado tributo sem o seu pagamento – o que, por si só, já enseja a incidência da multa de ofício de 75% -, e, de outro lado, dever haver a comprovação de que o inadimplemento do tributo ocorreu por meio de sonegação, de fraude ou de conluio⁷

A redação do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 é bastante clara ao dispor que a multa será duplicada nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 os quais, respectivamente, tratam dos institutos da sonegação, da fraude e do conluio. É ver-se:

“Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964

Art. 71 – Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72 – Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no artigo 71 e 72.”

O traço característico e comum nas três modalidades é a conduta dolosa. O *dolo* corresponde a prática do ilícito por alguém que possuía o *animus*, ou seja, a intenção de realizá-lo e de obter o resultado – trata-se do elemento volitivo –, somado a um elemento adicional que, no caso, consubstancia-se na consciência da antijuridicidade por parte do agente, quer dizer, no saber que se encontrava por realizar uma conduta vedada – é a própria *consciência do ilícito*. Em síntese, o *dolo*, o qual, aliás, consubstancia-se em elementos relativos à vontade e à consciência, é, portanto, o requisito inafastável para que a multa seja aplicada na modalidade qualificada.

Ao comentar sobre a figura do *dolo*, João Carlos de Lima Junior⁸ afirma que

“O dolo possui diferentes teorias e o conceito depende daquela adotada (...).

[...]

⁷ HALPERIN, Eduardo Kowarick. Multa Qualificada no Direito Tributário. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 202, p. 31.

⁸ LIMA JUNIOR, João Carlos de. Interpretação e aplicação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 170-174.

Percebe-se que, em todas as teorias, a coincidência reside no elemento volitivo, na vontade consciente de realizar a conduta típica e causar o resultado. Logo, livre do afunilamento da opção teórica, para que exista a qualificação da penalidade tributária, é imprescindível que o sujeito passivo tenha agido intencionalmente no sentido de realizar o previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64

[...]

Logo, impõe-se ao agente a consciência em relação à conduta praticada, é necessário que ele saiba que está que ele saiba que está realizado o comportamento vedado; da mesma forma o resultado, o sujeito passivo há de conhecer o produto da sua ação; em complemento, exige-se que haja a percepção, por parte de quem age, que a conduta pode ter como consequência o resultado. Finalmente, o dolo requer a vontade de agir e de causar o resultado.”

É preciso consignar, ainda, que a aplicação da multa qualificada no percentual de 150% exige que o *dolo* seja comprovado de forma a afastar qualquer dúvida razoável quanto à sua existência, ou seja, a hipótese que a Autoridade fiscal deve comprovar para aplicar a multa qualificada é a de que a conduta do sujeito passivo só ganha sentido à luz de uma finalidade ilícita.

Essa é a linha de entendimento que tem sido sustentada por Eduardo Kowarick Halperin⁹:

“Da contraposição do *standard* probatório exigido para a comprovação da sonegação, da fraude e do conluio (prova acima de qualquer dúvida razoável) com a hipótese que deve ser comprovada para que seja caracterizado o dolo (conduta ganha sentido à luz de uma finalidade ilícita), resulta que não basta que o dolo seja comprovado: ele deve ser comprovado de forma a afastar qualquer dúvida razoável quanto à sua existência. Se, de um lado, a Fiscalização comprova que uma determinada conduta ganha sentido à luz de uma finalidade ilícita, mas, de outro lado, o contribuinte demonstra que ela também ganha sentido à luz de uma finalidade lícita, isso não significa que a Fiscalização não comprovou a hipótese – apenas significa que ela não cumpriu com o seu ônus de comprovar a referida hipótese *acima de qualquer dúvida razoável*. Disso conclui-se que, na verdade, a hipótese que a Fiscalização deve comprovar para aplicar a multa qualificada é que a conduta *SÓ ganha sentido à luz de uma finalidade ilícita* – se ela também ganhar sentido à luz de uma finalidade lícita, existirão dúvidas razoáveis a respeito do caráter doloso da conduta.” (grifei).

A atribuição do *dolo* apenas é possível a partir de uma narrativa que contemple os mais diversos aspectos da conduta do infrator que possuem relação com a finalidade ilícita e que só ganham sentido à luz dessa finalidade. Mas a comprovação do *dolo* se dá em um segundo nível

⁹ HALPERIN, Eduardo Kowarick. Multa Qualificada no Direito Tributário. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 202, p. 58.

probatório, haja vista que, num primeiro nível probatório, determinados fatos são considerados comprovados a partir de uma noção de verdade por correspondência, enquanto que o segundo nível probatório envolve uma aproximação holística em relação a esses fatos comprovados no primeiro nível. E, aí, nesse segundo nível probatório é que será analisado se esse conjunto de fatos só ganha sentido à luz de uma finalidade ilícita, isto é, dolosa¹⁰.

Fixadas essas premissas, veja-se que, no caso concreto, a multa qualificada de 150% prevista no artigo 44, inciso I e § 1º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, foi aplicada porque, em síntese, e segundo a Autoridade autuante, os Srs. Eugênio Nabuco dos Santos Filho, Antônio da Silva Alves e Márcia Velloso de Araújo adotaram procedimentos a partir de negócios efetuados com pessoas jurídicas criadas artificialmente e interpostas, as quais, a rigor, foram consideradas inexistentes de fato e não apresentam finalidade comercial, visando, apenas, reduzir ou eliminar a carga tributária, além de simular negócios inexistentes para dissimular negócios de fato existentes, conforme se extrai do item 7 – *Apuração do Crime Contra a Ordem Tributária e Aplicação da Multa Qualificada de 150%* do TCF (fls. 21.487/21.491):

“7. APURAÇÃO DE CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA DE 150%

[...]

O artifício engendrado carrega subjacentemente a intenção de realizar negócio entre os sócios da CBI, Eugênio Nabuco dos Santos Filho, Antônio da Silva Alves e Márcia Velloso de Araújo, que assumem a posição de alienantes ao venderem para as pessoas físicas Mauro Aparecido da Silva e Neuza Maria Soares, consideradas INEXISTENTES DE FATO, as suas participações no capital da empresa. O objetivo real, todavia, era, por meio de sucessiva mudanças no quadro societário da CBI, envolvendo 04 (quatro) pessoas físicas consideradas INEXISTENTES DE FATO, sucessivas mudanças de endereço da sede social da mesma, inclusive para outro estado (Goiás), e, finalmente, para um endereço no qual a empresa não foi localizada, tentar mascarar qualquer vínculo que pudesse existir entre os antigos sócios e a empresa que, durante os anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, sonegou expressivas quantias referentes a impostos (IRPJ/IPI) e contribuições sociais (CSLL/COFINS/ PIS) – processos administrativos nº 12448.722548/2015-29 e nº 12448.722525/2015-14 –, conforme descrito no quadro a seguir (informações retiradas dos Termos de Verificação da ação fiscal empreendida na empresa CBI – MPF nº 07.1.08.00-2013-01270-9).

[...]

Isto posto, voltamos aos pagamentos e transferências, originados na c/c nº 88003-5 da agência nº 0551 do Banco Bradesco, pertencente à empresa HAG,

¹⁰ HALPERIN, Eduardo Kowarick. *Multa Qualificada no Direito Tributário*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 202, p. 59.

efetuados, durante os anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, a outras pessoas físicas e jurídicas – terceiros que não estavam submetidos a procedimentos de fiscalização – ou para beneficiários que não haviam sido identificados, e cuja operação e/ou a causa desta não foram identificadas/comprovadas. Tais montantes, conforme já destacado no presente termo, devem ser submetidos à tributação do imposto de renda na fonte (IRF), e, visto que os pagamentos em tela, na verdade, foram atos contínuos a todo o artifício fraudulento já detalhadamente descrito no presente termo, passaremos a analisar se a multa de ofício a ser aplicada, neste caso, deve ser aquela estipulada pelo artigo 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/96, isto é, de 150% (cento e cinquenta por cento).

[...]

Cabe ainda ser observado que negócios efetuados com pessoas jurídicas artificialmente criadas – inexistentes de fato – e intencionalmente interpostas sem qualquer finalidade comercial, visando reduzir ou eliminar a carga tributária, além de simular negócios inexistentes para dissimular negócios de fato existentes, constituem dano ao Erário e fraude contra a Fazenda Pública.

Portanto, face ao que foi acima exposto, configura-se perfeitamente o objetivo das pessoas físicas em tela – Eugênio Nabuco dos Santos Filho, Antônio da Silva Alves e Márcia Velloso de Araújo – de, por meio de uma pluralidade de delitos, caracterizados por transações fictícias e comprovadamente ilícitas, entre as quais a utilização de uma pessoa jurídica inexistente de fato (HAG), cujos sócios e procurador também são pessoas físicas inexistentes de fato, eximir-se de pagar os tributos devidos, concernentes aos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, caracterizando, esta prática, em tese, claramente dolosa, que objetivava impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do verdadeiro montante do fato gerador da obrigação tributária principal, segundo o que ditam os dispositivos legais acima transcritos, a ocorrência de **conluio, sonegação e o evidente intuito de fraude**, cabendo, deste modo, a aplicação da multa prevista no parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre o imposto de renda na fonte apurado sobre os pagamentos e transferências, originados na c/c nº 88003-5 da agência nº 0551 do Banco Bradesco, pertencente à empresa HAG, efetuados, durante os anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, a outras pessoas físicas e jurídicas – terceiros que não estavam submetidos a procedimentos de fiscalização – ou para beneficiários que não haviam sido identificados, e cuja operação e/ou a causa desta também não foram identificadas/comprovadas.

[...]” (grifei).

Pois bem. No caso concreto, o dolo está amparado na utilização indevida da HAG que seria, por sua vez, inexistente.

Importante registrar que, ainda que se admitisse que houve dolo, como poderia a empresa inexistente, segundo a Autoridade, cometer dolo? Há, portanto, evidente confusão por parte da autoridade fiscal. Se o dolo é a utilização de empresa inexistente (HAG), há, mais uma vez, claro equívoco na capitulação legal do sujeito passivo, de modo que dever-se-ia declarar, aqui, a nulidade dos autos de infração. Agora, se a HAG existe, qual o ato doloso praticado no caso concreto?

Assim, e não tendo sido demonstrado o dolo em relação aos fatos geradores discutidos no caso presente, entendo que, acaso a Autuação fiscal seja mantida, a multa deve ser reduzida ao patamar de 75%.

3. Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do Recurso Voluntário e entendo por dar provimento ao recurso, e, subsidiariamente, cancelar a responsabilidade atribuída as pessoas físicas Antônio, Eugenio e Márcia, bem como para reduzir a multa ao patamar de 75%.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo

(Voto de Sávio Salomão de Almeida Nóbrega)

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama, Redator designado.

Fui designado para redigir o voto vencedor nas matérias em que o relator originário restou vencido, as quais relaciono em seguida:

i) o Relator votou em dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto pelos recorrentes Eugênio Nabuco dos Santos Filho, Antônio da Silva Alves e Márcia Veloso de Araújo, para excluí-los da exigência do IRRF contra o sujeito passivo HAG Indústria e Comércio de Eletroeletrônicos Ltda por pagamento sem causa ou operação não comprovada, ao passo que a maioria do colegiado negou provimento ao recurso voluntário daquelas pessoas físicas, mantendo a exigência;

ii) o Relator consignou o entendimento que, em sendo mantido o auto de infração, a multa de ofício a ser aplicada seria de 75%, porque entendeu que a Fiscalização não teria comprovado o dolo. O colegiado, no entanto, por maioria entendeu que houve a comprovação do dolo por parte dos recorrentes, e que a alienação da empresa CBI Indústria e Comércio Ltda fora simulada;

iii) o Relator votou em dar provimento ao recurso voluntário dos recorrentes Eugênio Nabuco dos Santos Filho, Antônio da Silva Alves e Márcia Veloso de Araújo, para excluí-los quanto à atribuição de responsabilidade tributária com base nos arts. 124, inciso I, e 135, inciso III, do CTN. O Colegiado, por maioria, votou por mantê-los como responsáveis solidários.

A Autoridade Fiscal está exigindo o IRRF sobre os pagamentos realizados pela HAG Indústria e Comércio de Eletroeletrônicos Ltda, relacionados na planilha anexa ao Termo de Constatação Fiscal (e-fls. 21498 a 21509).

A exigência decorreu do entendimento da Fiscalização, que a alienação de cotas da empresa CBI Indústria e Comércio Ltda (que os recorrentes, então sócios da referida empresa detinham) fora simulada, pois os supostos adquirentes (Mauro Aparecido da Silva e Neuza Maria Soares), eram pessoas inexistentes de fato.

Além disso, segundo a Autoridade Fiscal, houve esvaziamento da empresa CBI, que teria sido configurado pela mudanças de endereços, extinção de filiais, demissão de empregados e transferência patrimonial, sendo progressivamente substituída pela empresa SKN.

No entendimento da Autoridade Fiscal, a HAG é uma empresa inexistente de fato, o que levou a declaração de sua inaptidão perante o CNPJ, por ter sido constituída por Rubens Silva Nocelli, e Henrique Alberto Gonçalves, pessoas físicas inexistentes de fato e a empresa não ter sido localizada no endereço informado à Receita Federal.

A Autoridade Fiscal constatou vínculos da CBI com a HAG, sendo que a maior parte dos depósitos realizados na conta bancária da HAG teve origem na CBI, conforme se verifica na tabela que consta do TCF (e-fls. 21457 a 214460), que foi elaborada a partir de extratos bancários fornecidos pelo banco Bradesco.

Assim, por entender que a operação de alienação de cotas do capital social da CBI fora simulada, permanecendo Eugênio Nabuco dos Santos Filho, Antônio da Silva Alves e Márcia Veloso de Araújo como os sócios de fato da CBI, foram encaminhadas a essas pessoas físicas termo de intimação. nos quais a Autoridade Fiscal relata os indícios constatados no curso do procedimento fiscal que a levaram a concluir que aquelas pessoas físicas permaneciam como sócios de fato da CBI, e como a maior parte da origem dos depósitos realizados na conta bancária da HAG tiveram origem na CBI, intimou-as a comprovar quem foram os beneficiários de pagamentos realizados e a causa do pagamento. As intimações foram juntadas ao e-processo às e-fls. 872 a 890 (intimação para Eugênio Nabuco dos Santos Filho), e-fls. 891 a 909 (intimação para Antônio da Silva Alves) e e-fls. 910 a 928 (intimação para Márcia Veloso de Araújo).

Em resposta às intimações Eugênio Nabuco dos Santos Filho, Antônio da Silva Alves e Márcia Veloso de Araújo responderam que a relação entre a HAG e a CBI não era assunto que lhes diziam respeito, não havendo nenhum liame entre eles e a HAG.

O Relator entendeu que houve equívoco da Autoridade Fiscal quanto à tributação com base no artigo 674 do RIR/99 em relação aos recorrentes porque os mesmos valores já teriam sido objeto de tributação nas empresas CBI e COMEBRAX.

Nesse ponto houve um equívoco de entendimento do Relator, porque como os próprios recorrentes consignam no recurso voluntário, no processo 12448.722548/20156-29 (Auto de Infração contra a empresa CBI Indústria e Comércio Ltda), não houve a tributação na saída de recursos daquela empresa para a Hag Indústria e Comércio de Eletro-Eletrônicos Ltda (sujeito passivo). Confira-se excerto do recurso voluntário (grifos acrescentados):

Vale mencionar que não há autuação no presente para os valores recebidos por HAG vindos de CBI (os R\$31,5 milhões), porque, segundo o fisco, foram tributados na origem.

Ora, se os valores em apreço são pagamentos da CBI (de forma indireta, considerando, como disseram os fiscais, que HAG não existe), e agora são tributados na HAG, é de se perguntar porque não foram tributados os pagamentos da CBI propriamente ditos, enfim, as saídas de sua conta? Como demonstrado no TCF, a autuação na CBI se deu por suposta sonegação em retificadoras de DCTF, portanto, valores decorrentes de seu faturamento, não do seu pagamento.

Se o que entrou na HAG e veio da CBI não se tributa porque já oferecido à tributação nessa, por que os pagamentos daquela se tributa se pertenceriam, também eles, e segundo a teoria dos fiscais, a essa?

Portanto, no que diz respeito a exigência de IRRF sobre pagamento sem causa realizados pela HAG, os recursos que tiveram origem na CBI Indústria e Comércio Ltda não foram lançados no processo 12448.722548/20156-29).

Mas além disso, o Relator votou por excluir da exigência de IRRF os valores pagos pela HAG aos recorrentes Eugênio Nabuco dos Santos Filho, Antônio da Silva Alves e Márcia Veloso de Araújo. Ocorre, porém, que apesar dos nomes dessas pessoas físicas constarem da relação de beneficiários de pagamento realizados pela HAG (conforme tabela que consta no TCF à e-fls. 21460 a 21465), no presente processo não está sendo exigido o IRRF relativos a esses pagamentos, o que pode ser constatado verificando a planilha anexa ao TCF (Planilha de Apuração de Pagamentos Sem Causa) às e-fls. 21498 a 21510). E isso porque a exigência dos tributos sobre os valores recebidos foram analisados em procedimento fiscal próprio em relação a cada uma dos beneficiários dos pagamentos.

Vejamos se a exigência de IRRF sobre os pagamentos realizados pela HAG aos recorrentes deve ser mantido.

No entendimento da Autoridade Fiscal, a alienação de cotas que os recorrentes possuíam da CBI Indústria e Comércio Ltda para as pessoas físicas de Mauro Aparecido da Silva e Neuza Maria Soares foi simulada, isto porque elas eram pessoas inexistentes de fato.

A Autoridade Fiscal relatou as informações encontradas nos sistemas da RFB quanto ao sr. Mauro:

■ Mauro Aparecido da Silva: conforme apurado no seu cadastro mantido junto à RFB, o contribuinte teria nascido em 11/12/1968, sendo inscrito no CPF em 15/04/2009, ou seja, 41 anos após o seu nascimento e apenas um ano antes de assumir parte do controle da Companhia; ademais, o contribuinte somente apresentou as DIRPF relativas aos anoscalendário (AC) de 2005, 2010, 2012 e 2013, sendo que a DIRPF referente ao AC 2005 foi transmitida em 15/07/2010, e as DIRPF AC 2005, 2012 e 2013 foram transmitidas com os campos sem preenchimento, destacando-se que na DIRPF AC 2010 constava um patrimônio, em 31/12/2009, antes da 'aquisição' das cotas da CBI, de R\$ 3.927.561,00, composto por 'jóias e objetos de arte' (R\$ 632.000,00), 'ações de empresas telefônicas' (R\$ 356.806,00), 'móveis de escritório e informática' (R\$ 1.458.255,00) e 'moeda corrente' (R\$ 1.480.500,00), e um patrimônio, em 31/12/2010, de R\$ 3.918.000,00, composto por 'jóias e objetos de arte' (R\$ 632.000,00), 'cotas da CBI' (R\$ 3.250.000,00) e 'moeda corrente' (R\$ 36.000,00), o que indica que tal pessoa não possuiria capacidade financeira para adquirir a participação societária na CBI, e que o patrimônio declarado em 31/12/2009 teria sido forjado com o intuito de dar suporte para a 'aquisição' de tais cotas, pois o contribuinte não havia declarado qualquer patrimônio na DIRPF AC 2005 e não havia apresentado as DIRPF AC 2006, 2007, 2008 e 2009; por fim, além do contribuinte não possuir título de eleitor, foi constatado, de acordo com informações obtidas junto à Secretaria de Segurança Pública do Estado do Rio Grande do Sul, órgão que, segundo as alterações contratuais da CBI, teria emitido o seu RG, que o mesmo não tinha cadastro civil neste estado e que não havia sido emitida carteira de identidade em seu nome;

Da mesma forma, a Autoridade Fiscal relatou as informações que constavam nos sistemas da RFB relativas a sra. Neuza Maria Soares

■ Neuza Maria Soares: de acordo com os dados constantes do cadastro mantido junto à RFB, a contribuinte teria nascido em 22/06/1945, sendo inscrita no CPF somente em 23/08/2006, ou seja, 61 anos após o seu nascimento e quatro anos antes de ingressar no quadro societário da fiscalizada; ademais, a contribuinte apresentou DIRPF relativas aos anoscalendário (AC) de 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2012 e 2013, sendo que a DIRPF relativa ao AC 2006 apresentou rendimentos tributáveis de R\$ 45.360,00, e nenhum patrimônio, a DIRPF AC 2007 apresentou rendimentos tributáveis de R\$ 24.000,00 e nenhum patrimônio, a DIRPF AC 2008 apresentou rendimentos tributáveis de R\$ 18.000,00 e nenhum patrimônio, a DIRPF AC 2009 apresentou rendimentos tributáveis de R\$ 21.500,00 e nenhum patrimônio, e a DIRPF AC 2010 apresentou rendimentos tributáveis de R\$ 48.000,00, e os seguintes patrimônios: de R\$ 3.355.000,00, em 31/12/2009, composto por 'jóias e objetos de arte' (R\$ 850.000,00) e 'moeda corrente' (R\$ 2.500.000,00), e de R\$ 3.350.000,00, em 31/12/2010, composto por 'jóias e objetos

de arte' (R\$ 50.000,00), 'cotas da CBI' (R\$ 3.250.000,00) e 'moeda corrente' (R\$ 50.000,00), o que indica que tal pessoa não possuiria capacidade financeira para adquirir a participação societária na CBI, e que o patrimônio declarado em 31/12/2009 teria sido forjado com o intuito de dar suporte para a 'aquisição' de tais cotas, pois a contribuinte não havia declarado qualquer patrimônio nas DIRPF AC 2006 a 2009; as DIRPF AC 2012 e 2013 foram transmitidas com os campos sem preenchimento; além disso, tanto ela quanto Mauro Aparecido da Silva possuíam como endereço e domicílio fiscal o mesmo logradouro (Rua José Pinto Nunes, nº 470 – Brasilândia/MS), e, no ano-calendário de 2010, estes mesmos contribuintes apresentavam como endereço e domicílio fiscal o prédio de nº 375, situado da Rua dos Andradas – Santa Efigênia – São Paulo/SP; correspondências encaminhando, para ambos, termos de circularização para o primeiro endereço, foram devolvidas pelos Correios com a mesma informação: desconhecido; termos de circularização enviado para o Condomínio do Edifício Araguatins, local dado como residência por ambos os contribuintes na alteração contratual em que consta a aquisição das cotas da CBI pelos mesmos, obtiveram como resposta que os dois não eram e nem tinham sido, nos últimos 15 anos, moradores deste condomínio, nem de forma direta, nem indiretamente através de alguma empresa, e, ainda, que os mesmos eram pessoas desconhecidas, tanto do síndico, quanto dos moradores mais antigos do condomínio; por fim, além da contribuinte não possuir título de eleitor, foi constatado, de acordo com informações obtidas junto à Secretaria de Segurança Pública do Estado de Minas Gerais, órgão que, segundo as alterações contratuais da CBI, teria emitido o RG nº 10527368, que tal RG pertencia a outra pessoa;

Os recorrentes não contestam a afirmação da Autoridade Fiscal, que Mauro Aparecido da Silva e Neuza Maria Soares são pessoas inexistentes de fato.

Os recorrentes alegaram da tribuna, que não haveria como os recorrentes saberem que Mauro Aparecido da Silva e Neuza Maria Soares, com os quais negociaram suas cotas do capital social da empresa CBI Indústria e Comércio Ltda, eram pessoas inexistentes de fato. E que teriam sido enganados, assim como terceiros, inclusive o FISCO.

Ora, não me parece razoável e crível que numa negociação de alienação de controle de uma empresa, principalmente com os valores elevados como o aqui analisados, e ainda mais com o recebimento postecipado de parte dos valores (*Earn out*), os alienantes não tenham tido o cuidado de verificar a idoneidade dos adquirentes.

Além disso, a Autoridade Fiscal constatou que as DIRPFs de Mauro Aparecido da Silva, Neuza Maria Soares, Ana Lúcia Vellasco Ferrero e Roberto Luiz Cardoso (esses dois últimos compuseram formalmente o quadro societário da CBI) foram transmitidas do mesmo computador que transmitiu a DIRPF de um dos recorrentes, sr. Eugênio Nabuco dos Santos Filho de seu filho Felipe Nabuco dos Santos e de sua esposa Maria de Fátima Trindade Nabuco dos Santos (ano-calendário de 2009). Confira-se excerto do TCF:

-restou ainda comprovada a utilização do mesmo *MAC adress* (00-23-08-47-BD-42) para transmitir para a RFB as DIRPF, referentes ao ano-calendário de 2012, das pessoas físicas, consideradas INEXISTENTES DE FATO, Mauro Aparecido da Silva, Neuza Maria Soares, Ana Lúcia Vellasco Ferrero e Roberto Luiz Cardoso, comprovando um estreito elo entre os mesmos; restou também comprovado que foi utilizado outro *MAC adress* (00-13-02-11-45-78) para transmitir para a RFB as DIRPF das pessoas físicas Mauro Aparecido da Silva (ano-calendário de 2010), Neuza Maria Soares (ano-calendário de 2010), Eugênio Nabuco dos Santos Filho (anos-calendário de 2004 a 2009), Felipe Nabuco dos Santos (ano-calendário de 2009) e Maria de Fátima Trindade Nabuco dos Santos (ano-calendário de 2009), sendo os dois últimos, respectivamente, filho e esposa do Eugênio, demonstrando, do mesmo modo, outro estreito elo entre tais pessoas físicas;

-por fim, ainda acerca do *MAC adress* (00-13-02-11-45-78), supracitado, há alguns fatos relevantes e que merecem ser aqui relatados: (1) foi utilizado para transmitir para a RFB, em 14/03/2011, as DIRPF das pessoas físicas Rubens Silva Nocelli (CPF nº 108.428.486-30) e Jefferson Carlos Maia (CPF nº 118.167.976-18), ambas referentes ao ano-calendário de 2010; (2) Rubens Silva Nocelli, data de nascimento de 14/07/1960, somente se inscreveu no CPF, cuja inscrição se encontra SUSPENSA, em 12/02/2008, com 47 anos de idade; (3) Jefferson Carlos Maia, data de nascimento de 14/03/1964, somente se inscreveu no CPF, cuja inscrição também se encontra SUSPENSA, em 20/08/2009, com 45 anos de idade; (4) ambos, de acordo com o CNPJ, são sócios da empresa COMEBRAX Indústria e Comércio Ltda, CNPJ nº 07.956.445/0001-99, desde, respectivamente, 03/09/2010 e 02/10/2009; (5) a COMEBRAX, conforme o Contrato Social registrado na Junta Comercial do Estado do Espírito Santo (JUCEES), foi constituída em 20/03/2006, com sede social na Av. Talma Rodrigues Ribeiro, nº 137, bloco 4, Portal de Jacaraípe, Serra (ES), e seus sócios fundadores foram Roberto Leonardo da Silva e Felipe Nabuco dos Santos, os quais, segundo o CNPJ, foram excluídos do quadro social, respectivamente, em 22/02/2007 (2ª Alteração Contratual, registrada na Junta Comercial do Estado da Bahia – JUCEB) e 03/09/2010 (informação extraída do CNPJ); (6) a COMEBRAX apresentou a DIPJ relativa ao ano-calendário de 2010 como INATIVA e, desde então, não mais apresentou a DIPJ; (7) a COMEBRAX, no período entre 22/02/2007 (2ª Alteração Contratual registrada na JUCEB) e 22/05/2007 (3ª Alteração Contratual registrada na JUCEB e na JUCERJA), teve sua sede social situada na Av. Guilherme Maxwell nº 516, sala 409, Bonsucesso, Rio de Janeiro (RJ), isto é, localizada no mesmo prédio da última sede social da CBI; tais fatos, além de fortalecerem a existência de um elo entre Roberto Leonardo da Silva e Felipe Nabuco dos Santos, se considerarmos ainda as informações relacionadas ao *MAC adress* (00-13-02-11-45-78), também fortalecem a existência de um elo entre Roberto Leonardo da Silva e Eugênio Nabuco dos Santos Filho, e entre estes e as pessoas físicas Mauro Aparecido da Silva, Neuza Maria Soares, Ana Lúcia Vellasco Ferrero e Roberto Luiz Cardoso, consideradas INEXISTENTES DE FATO.

Os recorrentes silenciam sobre a constatação acima da Autoridade Fiscal, não apresentando nenhum argumento para se contrapor à acusação fiscal da existência de um estreito elo entre os recorrentes e as **pessoas inexistentes de fato**, o que reforça o entendimento que a alienação de cotas da CBI fora simulada.

O Relator entendeu pertinente o argumento dos recorrentes, que não faria sentido que se dessem o trabalho de engendrar um esquema fraudulento como o exposto pela Autoridade Fiscal para beneficiarem-se de 3,02% do faturamento da CBI, considerando que a empresa era lucrativa, fora constituída a 13 anos, e modo que deveria ser afastada a tese de esvaziamento da CBI:

Se compararmos os valores recebidos por EUGÊNIO, ANTONIO ie Á tR CIA, com o faturado pela CBI, a tese do esvaziamento perde totalmente a sua sustentação, vejamos:

Sócio vendedor	Recebido ²	Venda quotas ³	Earn Out	% sobre faturamento CBI
ANTONIO	R\$4.297.734,40	R\$ 3.000.000,00	R\$1.297.734,40	1,20%
EUGÊNIO	R\$ 4.592.333,83	R\$ 3.000.000,00	R\$ 1.592.333,83	1,28%
MÁRCIA	R\$ 1.937.239,27	R\$ 1.300.000,00	R\$ 637.239,27	0,54%

Somando-se os percentuais dos três ex-sócios da CBI, tem-se 3,02% do faturamento da empresa em todo o período posterior à sua saída. Que esvaziamento é esse?

Precisariam os recorrentes empreender todo esse intrincado sistema envolvendo diversos "laranjas", empresas "fantasmas", submeter-se a toda espécie de opróbrio, para receber 3,02% do faturamento de CBI?

Será que depois de 13 anos (empresa criada em 1997 e vendida em 2010) funcionando e lucrando com a CBI, não seria possível aos recorrentes, se assim o quisessem, fazer com que a empresa lucrasse 3% do seu faturamento em três anos, sem a necessidade de sonegação de tributos, criação de "laranjas" e empresas inexistentes de fato?

Resta, pois, incontroverso que a tese do esvaziamento não se sustenta.

Mas o que se verifica é que os pagamentos realizados pela HAG não foram destinados apenas aos recorrentes, mas também a pessoas a eles ligadas, conforme se verifica na tabela que consta no TCF (Beneficiários de Valores Provenientes da C/C da Hag), na qual constam pagamentos para Alex Nabuco dos Santos (filho de Eugênio Nabuco dos Santos), Francisco Diogo de Souza (funcionário da CBI e posteriormente admitido na SKN).

A DRJ analisou pagamentos realizados pela HAG para Felipe Nabuco dos Santos, filho de Eugênio Nabuco dos Santos, constatando o recebimento de R\$ 1.961.399,99, tendo os recorrentes alegado na impugnação que se tratou de pagamento pela venda das quotas de COMEBRAX INDÚSTRIA. Além das vendas da cotas ter sido realizada em 2009, porque haveria a HAG de realizar um pagamento que nada tinha a ver com ela? Veja a análise da DRJ:

137. Ainda é importante sobrelevar a completa falácia referente à justificativa de pagamentos de HAG para FELIPE NABUCO DOS SANTOS, pois a defesa alegou o seguinte:

Felipe Nabuco dos Santos: valores recebidos em razão da venda das quotas da empresa COMEBRAX para o Sr. RUBENS NOCELLI.

138. FELIPE NABUCO DOS SANTOS, conforme o TCF (fl. 43), recebeu de HAG o valor de R\$ 1.961.399,99, alegadamente como pagamento pela venda das quotas de COMEBRAX INDÚSTRIA, mas os valores por ele recebidos de HAG referem-se a movimentações bancárias entre janeiro de 2010 e dezembro de 2012, ao passo que o contrato social de COMEBRAX INDÚSTRIA (fls. 20.260) registra que a venda de quotas teria se dado em 2009 com pagamento a vista de R\$ 320.000,00. Para demonstrar:

COMEBRAX INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
CNPJ: 07.956.445/0001-99 NIRE: 32.2.0131786-5

economia popular, contra o sistema financeiro nacional, contra normas de defesa da concorrência, contra as relações de consumo, fé pública, ou a propriedade.

CLÁUSULA SEGUNDA:

O sócio FELIPE NABUCO DOS SANTOS, retro qualificado, possuidor de 29.750 (vinte e nove mil, setecentos e cinquenta) quotas do capital social da sociedade, no valor total de R\$ 297.500,00 (duzentos e noventa e sete mil e quinhentos reais), retira-se da sociedade, cedendo e transferindo a totalidade de suas quotas para o sócio RUBENS SILVA NOCELLI, ora admitido, recebendo neste ato, a quantia pactuada entre as partes, R\$ 320.000,00 (trezentos e vinte mil reais) a vista, recebidos neste ato.

CLÁUSULA TERCEIRA:

Cedente e adquirente dão-se a mais plena e irrevogável quitação pelas quotas ora negociadas.

CLÁUSULA QUARTA:

A sociedade, bem como o sócio remanescente, abonam todos os atos praticados pelo sócio retirante, até a presente data, nada tendo a reclamar no presente ou no futuro.

139. Em que pese à alteração contratual e societária, tratada no parágrafo anterior, ter sido levada a registro na Junta Comercial apenas em 03/09/2010, os subscritores do documento firmaram como data do negócio e da quitação correspondente a data de 26/10/2009, para que não haja dúvida (fl. 20264):

COMEBRAX INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
CNPJ: 07.956.445/0001-99 NIRE: 32.2.0131786-5

crime falimentar, de prevaricação, peita ou suborno, concussão, peculato, ou contra a economia popular, contra o sistema financeiro nacional, contra normas de defesa da concorrência, contra as relações de consumo, fé pública, ou a propriedade.

XVI- DO FORO

Fica eleito o foro da Comarca da Serra, Espírito Santo, para o exercício e o cumprimento dos direitos e obrigações resultantes deste contrato.

E por estarem assim justos e contratados, assinam o presente instrumento em 04 (quatro) vias de igual teor e forma.

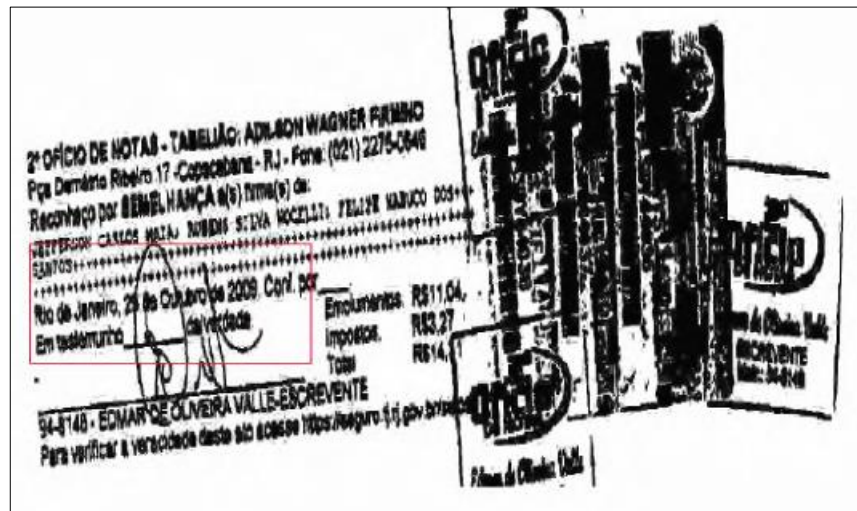
Serra/ES, 26 de outubro de 2009.


RUBENS SILVA NOCELLI


JEFFERSON CARLOS MAIA


FELIPE NABUCO DOS SANTOS

140. Observe-se, ainda, que não se trata de um erro de redação, quanto à data, pois o reconhecimento de firma, por semelhança, ocorreu em 29/10/2009, em cartório da cidade do Rio de Janeiro (fl. 20.264):



141. Em suma, o valor de R\$ 1.961.399,99, transferido de HAG para FELIPE NABUCO DOS SANTOS, entre janeiro de 2010 e dezembro de 2012, não guarda qualquer relação com a venda das quotas de COMEBRAX INDÚSTRIA para a pessoa inexistente RUBENS SILVA NOCELLI e demonstra que tal “laranja”, de modo inegável, era um instrumento dos impugnantes e do operador de COMEBRAX INDÚSTRIA (FELIPE NABUCO DOS SANTOS).

Também há um outro indício veemente do elo de ligação entre a CBI e a HAG. No TVF, a e-fl. 21468 a 21470), a Autoridade Fiscal relaciona em planilha uma longa lista de cheques nominais a Francisco Diogo de Souza, cujo montante totaliza R\$ 3.454.431,30. Os valores sacados foram realizados no período de 05/01/2010 a 24/09/2012. O sr. Francisco Diogo de Souza era empregado da CBI nesse período. A DRJ questionou a movimentação de valores com o uso do nome de terceiros:

144. Na folha 49 do TCF consta demonstrativo, com lista dos cheques de HAG nominais a FRANCISCO DIOGO DE SOUZA, empregado de CBI e subordinado dos impugnantes. Esses instrumentos de pagamento foram emitidos entre janeiro de 2010 e setembro de 2012, no valor total de R\$ 3.454.431,30.

145. Tal circunstância ilumina um fato comum ao uso de pessoas interpostas, o emprego de cheques que, em regra, são emitidos com o campo do nome do beneficiário em branco, de forma que seja possível movimentar valores em nome de terceiros, no caso FRANCISCO DIOGO DE SOUZA, empregado de CBI e subordinado dos impugnantes. Esses instrumentos de pagamento, sem que o real interessado apareça.

146.

147. Essa é a essência dos esquemas de fraude da mesma espécie e quanto melhor operados, menor é a chance de que restem evidências diretas de quem,

de fato, eram os reais interessados, no caso concreto os impugnantes, observando-se que as planilhas de destinação de recursos não mostram qualquer pagamento ou transferência direta para as pessoas físicas interpostas ou contas bancárias em nome deles, mas são dezenas as operações bancárias em benefício direto dos responsáveis solidários.

No recurso voluntário, os recorrentes afirmam que o sr. Francisco Diogo de Souza era “contínuo” na empresa, sendo que uma de suas atribuições era realizar pagamentos e saques em banco:

Observe-se, de forma exemplificativa, que a Planilha anexa ao Termo de Verificação retrata pagamentos feitos ao Sr. Francisco Diogo de Souza que montam em R\$ 775.182,27, como se vê abaixo:

28/12/2011	1167	CHEQUE	59.500,00	857.141.277-45	FRANCISCO DIOGO DE SOUZA
28/12/2011	1169	CHEQUE	59.386,77	857.141.277-45	FRANCISCO DIOGO DE SOUZA
11-12-2011	1168	CHEQUE	43.992,00	857.141.277-45	FRANCISCO DIOGO DE SOUZA
25/12/2011	1163	CHEQUE	43.382,00	857.141.277-45	FRANCISCO DIOGO DE SOUZA
16/02/2011	1164	CHEQUE	35.275,42	857.141.277-45	FRANCISCO DIOGO DE SOUZA
06/02/2011	1174	CHEQUE	50.000,00	857.141.277-45	FRANCISCO DIOGO DE SOUZA
07/04/2011	1175	CHEQUE	50.642,00	857.141.277-45	FRANCISCO DIOGO DE SOUZA
15/04/2011	1178	CHEQUE (VALOR TOTAL = 39.038,88)	38.200,00	857.141.277-45	FRANCISCO DIOGO DE SOUZA
28/04/2011	1184	CHEQUE (VALOR TOTAL = 35.389,64)	21.411,64	857.141.277-45	FRANCISCO DIOGO DE SOUZA
03/02/2011	1182	CHEQUE (VALOR TOTAL = 85.635,18)	25.280,00	857.141.277-45	FRANCISCO DIOGO DE SOUZA
19/03/2011	1182	CHEQUE	32.300,00	857.141.277-45	FRANCISCO DIOGO DE SOUZA
04/02/2011	1275	CHEQUE	48.960,88	857.141.277-45	FRANCISCO DIOGO DE SOUZA
12/10/2011	1276	CHEQUE	46.150,00	857.141.277-45	FRANCISCO DIOGO DE SOUZA
10/10/2011	1187	CHEQUE (VALOR TOTAL = 124.279,82)	5.775,00	857.141.277-45	FRANCISCO DIOGO DE SOUZA
28/10/2011	1260	CHEQUE	76.270,00	857.141.277-45	FRANCISCO DIOGO DE SOUZA
08/10/2011	1259	CHEQUE	85.575,57	857.141.277-45	FRANCISCO DIOGO DE SOUZA
14/06/2011	1251	CHEQUE	30.100,00	857.141.277-45	FRANCISCO DIOGO DE SOUZA
15/02/2011	1241	CHEQUE	34.300,00	857.141.277-45	FRANCISCO DIOGO DE SOUZA
24/06/2012	1404	CHEQUE	41.035,69	857.141.277-45	FRANCISCO DIOGO DE SOUZA

Ocorre que, como já ressaltado acima, o Sr. Francisco Diogo de Souza era "contínuo" da empresa (portador), e fez tais saques em vista ser uma de suas atribuições realizar pagamentos e saques em banco.

Constata-se assim, que os saques realizados pelo Sr. Francisco nada mais são do que saques realizados pela Própria HAG.

Ora, não me parece razoável que um funcionário da CBI receba cheques em seu nome emitidos pela HAG em valores expressivos. É mais um indício que a alienação da CBI foi simulada.

Mas além disso, há outros indícios apontados no Termo de Constatação Fiscal, que eu entendo como muito graves e que robustecem o entendimento que a alienação fora simulada e que há vínculo entre a CBI, a HAG e a COMEBRAX e os recorrentes.

(i)A DRJ fez uma análise detalhada das transferências de recursos da CBI para a HAG no período compreendido entre 2010 e 2012, quando os recorrentes alegaram que teriam alienado suas cotas na CBI, e constatado que a defesa tinha arguido que se tratavam de pagamentos de mercadorias envolvendo a empresa COMEBRAX Indústria. Ora, não haveria nenhuma justificativa, pelo menos não foi apresentado pelos recorrentes no recurso voluntário, porque é que a HAG deveria arcar com o ônus de uma obrigação do ano de 2008 da CBI? Confira-se:

70. Os balancetes de CBI, juntados ao PAF 12448.722.548/2015-29 e cujo conteúdo, em parte, é invocado pela argumentação de defesa, veiculam registros com a informação de que, no ano de 2008, tal empresa teria recebido de COMEBRAX, a título de “Antecipações de Clientes”, ou seja, pela entrega futura de mercadorias, a substancial soma de R\$ 31.147.845,67 (obrigação que permaneceu no passivo de CBI até o final de 2009, conforme o balancete correspondente acima reproduzido).

71. Observe-se que as “Antecipações de Clientes” não se confundem ou se referem com outras obrigações relativas à COMEBRAX, como fica patente nos registros contábeis transcritos (contas passivas 2.1.1.06 e 2.1.3.04.001).

72. Tendo os dados referidos em vista, impende sobrelevar que a defesa alega ter sido o passivo correspondente à **conta 2.1.3.04.001** liquidado entre 2010 e 2012, por meio de cheques emitidos em favor de COMEBRAX e que teriam sido depositados na conta bancária de HAG, sendo relevante transcrever o argumento correspondente:

2.3.1.3 - Pagamento da dívida na gestão do impugnante frente à CBI Os impugnantes podem relatar os fatos ocorridos na sua gestão frente à CBI, que ocorreu até 06/2010.

De fato, a dívida contraída junto à COMEBRAX, sobretudo depois que deixou de ser empresa do Sr. Felipe Nabuco em 10/2009, começou a ser paga em janeiro/2010.

Assim, os pagamentos efetuados de janeiro/2010 a junho/2010 se deram através da emissão de cheques entregues aos representantes da nova gestão da COMEBRAX. Não se fez qualquer transferência para a conta da HAG; aliás, nessa época nem mesmo comercialmente as empresas se relacionavam, como atesta a relação de notas fiscais de entrada e saída da CBI acostadas aos autos pelos auditores.

Os documentos fornecidos pelo Banco Bradesco corroboram com o informado pelo impugnante, como se vê no exemplo abaixo:

Tal registro foi acostado aos autos pelos fiscais autuantes. Pode-se reparar que não há identificação do depositante, senão através de um número - o qual, como dito, mostra-se diferente para cada depósito efetuado.

A agência de débito e a de crédito é a mesma, mostrando que o cheque da CBI foi sacado, e em seguida depositado na conta da HAG.

Ora, a CBI - ao menos sob a gestão dos impugnantes - ao fazer um pagamento em cheque não pode impedir que o beneficiário do mesmo saque tal valor e deposite em outra conta. De igual sorte, não pode impedir que o representante da empresa beneficiária (COMEBRAX) abra uma conta de outra empresa de sua propriedade (HAG) na mesma agência da devedora (CBI) para facilitar a operação.

Em relação aos pagamentos posteriores a junho/2010, não pode tecer comentários, muito embora o simples fato de o total transferido ser idêntico ao valor devido indica que a motivação era a mesma (Nota de rodapé do original “Naturalmente que o valor não é idêntico a ponto de bater os centavos, havendo entre eles uma diferença de aproximadamente R\$ 350mil, o qual frente ao total de R\$ 31 milhões, fica em torno de 1%”).

2.3.1.4 - Conclusão acerca das transferências CBI – HAG Ficou muito claro que não há esvaziamento algum da CBI como querem os fiscais. Ao contrário, tais transferências representam o pagamento de uma dívida proveniente de uma relação comercial comprovada (aquisições de R\$ 14 milhões demonstradas na DIPJ2009), declarada no balanço de 2009 e na DIPJ2010 da empresa.

O pagamento feito através de cheque não permite ao devedor controlar o destino dos fundos entregues ao credor. Os documentos emitidos pelo banco depositário em RMF demonstram que tais cheques - ao menos no período sob gestão do impugnante - foram sacados à revelia do emitente e depositado onde quer que o sacador assim desejasse.

Vale repetir que de janeiro/2010 (início dos pagamentos) em diante COMEBRAX e HAG tinham o mesmo sócio, e provavelmente tal operação, se é que assim ocorreu (origem na CBI e destino na HAG), foi obra do sócio colidente.

73. De plano, as assertivas sobre a obrigação de CBI perante COMEBRAX e sua forma de liquidação chamam a atenção pelo fato de que, sendo verdadeiro o registro contábil invocado pela defesa, anteriormente colacionado neste voto, estaríamos diante de adiantamento de cliente, integralmente efetuado até dezembro de 2008, para que CBI efetuasse entrega futura de mercadorias. À luz disto impende novamente frisar a explicação da defesa sobre os alegados pagamentos efetuados, entre 2010 e 2012, pela CBI:

Ficou muito claro que não há esvaziamento algum da CBI como querem os fiscais. Ao contrário, tais transferências representam o pagamento de uma dívida proveniente de uma relação comercial comprovada (aquisições de R\$ 14 milhões demonstradas na DIPJ2009), declarada no balanço de 2009 e na DIPJ2010 da empresa.

(...)

75. Mais uma vez a defesa tenta subverter completamente o significado de provas documentais, do que está estampado na DIPJ 2009 e nos balancetes da CBI, pois quer estabelecer como verdade que os valores depositados na conta da HAG, entre 2010 e 2012, representariam pagamento por mercadorias fornecidas em 2008 e 2009 (ressaltando que a Ficha 25 da DIPJ 2009, declaração invocada pela defesa, e anteriormente reproduzida em parte, trata especificamente da saída de produtos, mercadorias ou insumos).

76. Salta à vista a falácia, a tentativa de torcer a realidade. Os balancetes de CBI apontam que em dezembro de 2008 tal empresa tinha registrado em seu Passivo o valor de R\$ 31.147.845,67 em conta referente a “Antecipações de Clientes – Comebrax Coml. Distr. Ltda”.

Ora, se para a “cliente” referida CBI tivesse fornecido 14 milhões em mercadorias ou produtos em 2008, ao final do ano em questão não poderia continuar com os mesmos R\$ 31.147.845,67 na conta passiva correspondente, mas é exatamente isto que está registrado no balancete de 31/12/2008 e também no de 31/12/2009 (documentos de folhas 12.419, 13.804 e 13.805 do PAF 12448.722.548/2015-29, cujos excertos foram anteriormente colacionados neste voto).

77. A posição da defesa carece de sentido e está em completo desacordo com os registros contábeis de CBI, juntados ao PAF 12448.722.548/2015-29, pois afirma que a movimentação de CBI para HAG, ocorrida entre 2010 e 2012, se refere ao pagamento de mercadorias fornecidas à COMEBRAX em 2008 e 2009. Entretanto, a conta de Passivo relacionada ao argumento de defesa expressa de forma inequívoca um pagamento adiantado, ainda em 2008, de mercadorias para sua entrega futura (entrega esta que, na argumentação de defesa, reitera-se, teria ocorrido ao longo de 2008 e 2009).

78. É cristalino que os valores movimentados de CBI para HAG, entre 2010 e 2012, não correspondem a operações com mercadorias/produtos/ insumos registradas nas DIPJ 2009 da CBI, pois se isto fosse verdadeiro estaríamos diante de uma DEVOLUÇÃO de valores vinculados a mercadorias que a defesa alega já teriam sido a ele entregues à cliente COMEBRAX ao longo dos anos de 2008 e 2009.

79. Neste ponto cabe frisar, é a própria impugnação que veicula a afirmação de que a situação em exame decorre de operações com mercadorias/produtos, no montante de cerca de 14 milhões de reais, registradas na DIPJ 2009 (detalhamento contido na Ficha 25 – página 57 da declaração em comento – com excerto colacionado anteriormente).

80. Diante da constatação, quanto à inveracidade da justificativa dos responsáveis solidários para a movimentação dos valores descritos na planilha de folhas 37 a 40 do TCF, resta demonstrado o esvaziamento patrimonial de CBI, afirmado pelas Autoridades Administrativas responsáveis pela atuação vinculada ao presente processo.

81. Em suma, os responsáveis solidários tinham HAG como instrumento do esvaziamento do patrimônio de CBI INDÚSTRIA

(ii) No período de janeiro a junho de 2010, à época em que os recorrentes ainda eram legalmente sócios da CBI, foram feitas transferências para a HAG, uma empresa inexistente de fato, no montante de R\$ 8.982.641,80. Veja excerto do Acórdão recorrido abaixo transcrito:

96. Os elementos de informação tratados no parágrafo anterior demonstram que

as transferências descritas na tabela de folhas 37 a 40 do TCF tiveram início sob a direção e controle societário de CBI pelos responsáveis solidários e impugnantes da autuação em exame, situação que se verificou até 30 de junho quando, ostensivamente, as quotas da empresa em questão formalmente foram transferidas às pessoas interpostas MAURO e NEUZA.

97. Entre janeiro e o final de junho de 2010, ainda sob a gestão dos impugnantes na CBI, a referida empresa foi a origem de R\$ 8.982.641,80 depositados na conta corrente de HAG.

98. Neste ponto importa destacar que o contrato de venda de quotas de CBI (fl. 14.019) registra, em 30/06/2010, pagamentos iniciais, a vista, das pessoas interpostas MAURO e NEUZA, na importância de R\$ 500.000,00 de cada um, para EUGÊNIO NABUCO DOS SANTOS FILHO e ANTÔNIO DA SILVA ALVES. Não obstante, os compradores ostensivos nada entregaram, sendo os alegados pagamentos da venda de quotas recebidos pelos responsáveis solidários através de HAG, como expressamente consta da impugnação.

99. No cenário descrito, cumpre reiterar o que registra TCF em sua folha 47:

_ do montante total de R\$ 34.070.393,48, referente aos valores relacionados no quadro 'Origem dos Valores Depositados na C/C da HAG', os valores de R\$ 31.502.231,96, R\$ 1.758.161,52 e R\$ 190.000,00, representando, respectivamente, 92,46%, 5,16% e 0,55% do total depositado, foram provenientes, respectivamente, das empresas CBI Indústria e Comércio Ltda (c/c nº 95000-9 da agência nº 0551 do Banco Bradesco), Comebrax Indústria e Comércio Ltda (c/c nº 84922-7 da agência nº 0551 do Banco Bradesco) e QMS Rio Comércio de Artigos do Lar Ltda (c/c nº 90502-P da agência nº 0551 do Banco Bradesco), sendo que, dos aportes efetuados pela CBI, os montantes de R\$ 13.987.719,07 (44,4%), R\$ 12.758.731,69 (40,5%) e R\$ 4.755.781,20 (15,1%) foram depositados, respectivamente, durante os anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, enquanto que, daqueles efetuados pela Comebrax, a quantia de R\$ 1.779.161,52 (91,3%) foi depositada durante o ano-calendário de 2010; quanto ao valor restante de R\$ 620.000,00, consta que foi depositado pela própria HAG;

(iii) Índícios que apontam o esvaziamento da CBI e a sua substituição pela SKN, apontados pela Fiscalização no TCF à e-fl. 21451:

-houve um progressivo esvaziamento da empresa CBI através de mudanças de endereços, extinção de filiais, demissão de empregados e transferência patrimonial; a transferência patrimonial ficou perfeitamente caracterizada através da integralização do capital social da empresa ENAAX Empreendimentos Imobiliários Ltda, efetuada em 03/09/2010, com um terreno, no valor de R\$ 6.350.000,00, localizado em Salvador (BA), que teria sido recebido pelos então sócios da CBI (Eugênio Nabuco dos Santos Filho, Antônio da Silva Alves e Márcia

Velloso de Araújo), a título de supostos lucros distribuídos, e transferidos para a ENAAX, através de Escritura de Compra e Venda lavrada, no Cartório do 9º Ofício de Notas (Rio de Janeiro – RJ), em 14/07/2010, sendo que esta empresa também tinha como sócios as mesmas três pessoas físicas; deve ser destacado que, no ano de 2010, estas três pessoas físicas receberam aproximadamente R\$ 26.000.000,00 a título de supostos lucros distribuídos pela CBI;

-concomitantemente, a empresa SKN foi constituída no ano de 2010, foram abertas filiais e foram contratados empregados, principalmente durante os anos de 2012 e 2013, ressaltando-se que o aporte inicial de capital social da SKN, no valor de R\$ 1.000.000,00, foi efetuado pelos então sócios Eugênio Nabuco dos Santos Filho e Antônio da Silva Alves, que, posteriormente venderam suas cotas para Márcia Velloso de Araújo e para Felipe Nabuco dos Santos e Alex Nabuco dos Santos, filhos de Eugênio, os quais aportaram mais R\$ 10.000.000,00, a título de integralização do capital social, sendo que todos estes aportes foram realizados durante o ano de 2011;

- note-se que, se analisarmos as receitas de vendas da CBI desde o ano-calendário de 2007, houve um crescimento progressivo até o ano de 2010, quando ficou em torno de um patamar de R\$ 120.000.000,00 até o ano de 2012; no ano-calendário de 2013, a SKN, que, em 2012, havia auferido receitas de vendas no valor total de apenas R\$ 1.272.290,61, auferiu um montante de R\$ 111.690.869,50;

-deve ser observada também a existência de várias coincidências que demonstram o alto grau de simbiose entre as empresas CBI e SKN: (1) 48 (quarenta e oito) empregados demitidos da CBI foram contratados pela SKN; (2) a atividade empresarial das duas empresas é a mesma, representada pelo CNAE 46.93-1/00 (comércio atacadista de mercadorias em geral, sem predominância de alimentos ou de insumos agropecuários); (3) os clientes e fornecedores das empresas são os mesmos; (4) o endereço da sede social da SKN – Rua Venâncio Flores nº 305, sala 1001, parte, Leblon, Rio de Janeiro (RJ) – é o mesmo endereço da sede social da CBI nos períodos de 20/07/2009 a 03/08/2010 e 29/04/2011 a 26/07/2012; (5) duas filiais da SKN têm o mesmo endereço de duas filiais baixadas da CBI; (6) o ‘nome fantasia’ da empresa CBI é NKS, ou seja, SKN invertido; (7) o endereço eletrônico informado no cadastro das empresas CBI e SKN é o mesmo; (8) as pessoas físicas Fabiana Braz Pinto e Ellen Sales de Oliveira, que foram autorizadas, em 19/02/2014, a solicitar saldos, extratos e comprovantes da conta-corrente que a CBI mantinha no Banco do Brasil, tinham, como empregador, nesta data, a SKN, como comprovam as consultas nas GFIP desta empresa;

(iv) A HAG, bem como a CBI e a SKN e a COMEBRAX, a Alliance Empreendimentos e Participações Ltda a GMX do Brasil Indústria e Comércio Ltda, a FAF Empreendimentos e Participações S/A, bem como os recorrentes Eugênio Nabuco dos Santos Filho e seu filho Felipe Nabuco dos Santos e o sr. Antônio da Silva Alves, o outro recorrente, que receberam valores da HAG, mantinham conta bancária na mesma agência do Bradesco, situada na Ataulfo de Paiva nº 983/1003, Leblon, Rio de Janeiro.

Em relação aos indícios que apontariam para a simulação da alienação de cotas da CBI pelos recorrentes e o esvaziamento da empresa, os recorrentes alegam que não sabiam a origem dos valores por ele recebidos da HAG, que os valores por eles recebidos representariam apenas uma pequena fração do faturamento da CBI, não havendo lógica que para que supostamente tenham engendrado fraude do tamanho relatado pela Fiscalização e que teriam oferecido à tributação ao montantes por eles recebidos, impossibilitando a tributação na fonte. Os patronos também alegaram da tribuna que no processo 12448.722548/2015-29 foi afastada a responsabilidade solidária dos recorrentes Eugênio Nabuco dos Santos Filho, Antônio da Silva Alves e Márcia Veloso de Araújo.

As provas juntadas aos autos, apesar de serem indiciárias, comprovam a simulação da alienação de cotas de capital social em suposta transação de capital envolvendo os recorrentes, então sócios de fato e de direito da CBI, com pessoas físicas inexistentes de fato e com robustas provas de elo de ligação com os recorrentes e de constituição de empresas por interpostas pessoas (“laranjas”), que também mantinham algum elo de ligação com os recorrentes, inclusive da empresa HAG (sujeito passivo no presente processo), e com volumosa transação financeira entre a CBI, HAG e os recorrentes. Os indícios são robustos e convergentes com a conclusão da Autoridade Fiscal, que a alienação de cotas fora simulada, continuando os recorrentes como sócios de fatos depois da operação.

A prova indiciária pode ser utilizada para a comprovação de situações de simulação e constituição de empresas por interpostas pessoas, desde que os indícios sejam convergentes, caso dos autos, entendimento esse que prevalece na jurisprudência do CARF, conforme as ementas abaixo:

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. PROVA INDICIÁRIA. ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CABIMENTO. A prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, desde que ela resulte da soma de indícios convergentes. É o caso dos autos, em que há o interesse comum das pessoas físicas até então ocultas e agora responsabilizadas com fulcro no art. 124, inciso I do CTN. (Acórdão 9303-009.242, Conselheira Vanessa Marini Ceconello)

PROVA INDICIÁRIA. ADMISSIBILIDADE. É admissível, na instrução do processo administrativo fiscal, a prova indiciária enquanto uma prova indireta que visa demonstrar, a partir da comprovação da ocorrência de vários fatos secundários, ndiciários, tomados em conjunto, a existência do fato cuja materialidade se pretende comprovar. (Acórdão 1301-003.769, Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza).

PROVAS INDICIÁRIAS. A comprovação material de uma dada situação fática pode ser feita, em regra, por uma de duas vias: ou por uma prova única, direta, concludente por si só; ou por um conjunto de elementos/indícios que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a certeza daquela matéria de fato. (Acórdão 1301-004.042, Conselheira Bianca Felicia Rothschild)

PROVAS INDICIÁRIAS - ANÁLISE CONJUNTA - PROVA CONCRETA A produção de provas indiciárias, isoladamente consideradas, é improfícua; sua análise conjunta e concatenada, todavia, quando substanciais, convola-as em provas efetivas da prática dos atos investigados no processo administrativo. (Acórdão 1302-003.633, Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca).

ANÁLISE E PESO DA PROVA INDIRETA OU PROVA POR INDÍCIOS, CUJO CONJUNTO COERENTE, COERENTE E LÓGICO CONSTITUI PROVA ADEQUADA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. O Processo Administrativo Fiscal admite as provas indiretas, também chamadas provas por indícios, especialmente no que diz respeito à análise de mecanismos criados para, de forma ilícita, reduzir, retardar ou omitir fatos tributáveis, bem como caracterizara responsabilidade solidária. (acórdão 3302-006.428, Conselheiro Raphael Madeira Abad).

Portanto, pelo fato dos argumentos dos recorrentes não terem sido capazes de afastar o entendimento firmado pela Autoridade Fiscal de simulação de alienação de cotas da CBI, tendo permanecido os recorrentes como sócios de fato da empresa e pela utilização da HAG para eximir-se do pagamento de tributos federais nos anos-calendários de 2010, 211 e 2012, há de ser mantida o Auto de Infração.

Por fim, há que ser analisado o argumento dos recorrentes que no processo 12448.722548/2015-29, que segundo alegaram, foi afastada a responsabilidade solidária dos recorrentes Eugênio Nabuco dos Santos Filho, Antônio da Silva Alves e Márcia Veloso de Araújo.

De fato, em julgamento realizado em 10 de abril de 2018, nos autos do processo 12448.722548/2015-29 a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção proferiu o Acórdão 1401-002.346 afastando a responsabilidade tributária solidária de Eugênio Nabuco dos Santos Filho, Antonio da Silva Alves e Márcia Velloso de Araújo, em decisão cuja ementa transcrevo abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUI O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. O mero recebimento de valores cuja causa não se revela adequadamente justificada, não é suficiente, à míngua de outros elementos, para caracterizar o interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária, a ensejar a responsabilidade solidária prevista no art. 124, inc. I do CTN.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. ADMINISTRADOR DE FATO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE PESSOAS. CABIMENTO. Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN, quando demonstrado, mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados não mais ostentavam a condição de administradores da autuada, bem como que houve interposição fraudulenta de pessoa em seu quadro societário, não cabe responsabilizá-los.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. REQUISITO ESSENCIAL PODER E EFETIVIDADE DE GESTÃO ADMINISTRATIVA DE SÓCIO. EXCLUSÃO SÓCIO ANTES DA OCORRÊNCIA DOS FATOS GERADORES. A responsabilidade solidária, para fins tributários, somente se mantém se provado o vínculo administrativo e gerencial sobre os fatos jurídicos tributários, sem o que não se sustenta a implicação legal, notadamente no presente caso restou provado que os sócios recorrentes se retiraram da sociedade antes do período dos fatos geradores. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário dos apontados como responsáveis solidários, Antônio da Silva Alves, Eugenio Nabuco dos Santos Filho, Márcia Velloso de Araújo, SKN do Brasil Importação e Exportação de Eletro-eletrônicos Ltda, Alliance Empreendimentos e Participações Ltda ME, ENAAX Empreendimentos Imobiliários Ltda e FAF Empreendimentos e Participações S.A., para excluí-los do pólo passivo da exigência

No entanto, como se verifica no voto, o crédito tributário discutido no processo 12448.722548/2015-29 foi decorrente de retificações de DCTFs da CBI no período de junho/2010 a janeiro/2013, e a responsabilidade solidária de Antônio da Silva Alves, Eugenio Nabuco dos Santos Filho, Márcia Velloso de Araújo foi afastada pelo fato dos mesmos, naquele período, não mais constavam como sócios da CBI. Confira-se excerto abaixo do acórdão:

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DAS PESSOAS FÍSICAS: Antônio da Silva Alves, Eugenio Nabuco dos Santos Filho e Márcia Velloso de Araújo interpuseram Recurso Voluntário questionando sua responsabilização fundada no art.135, III, do CTN, arguindo a improcedência da acusação fiscal de que eles teriam alienado propositadamente as cotas da CBI para dois sócios inexistentes Mauro Aparecido da Silva e Neusa Maria Soares. Isto porque, tal alienação se deu em dois momentos, primeiro em 30/06/2010 (23ª alteração contratual) Marcia vende a totalidade de suas quotas e sai da sociedade, bem como Eugênio e Antônio alienam parte de suas quotas e deixam a administração da sociedade; posteriormente em setembro de 2010 (25ª alteração contratual) Eugênio e Antônio vendem o que restava de suas quotas e retiram-se da sociedade. Nota-se que o crédito tributário decorre de retificações realizadas nas DCTFs da CBI que compreendem o período de junho/2010 a janeiro/2013, no total de aproximadamente R\$60.000.000,00. O procedimento, segundo informa o fisco, foi no sentido de "zerar" débitos através de declarações retificadoras, depois de corretamente declarados nas declarações originais, destacando-se que as retificadoras foram realizadas de 26/04/2011 em diante, ou seja, quase um ano após a saída de Eugênio, Antônio e Márcia da empresa. Desta forma, percebe-se que o crédito tributário em questão refere-se a valores, cujo fato gerador e vencimento se deram após a saída dos recorrentes da sociedade, como o ato causador da suposta fraude (transmissão de declarações retificadoras) se deu muito tempo após referida retirada deles da empresa.

Naquele processo 12448.722548/2015-29, os julgadores houveram por bem afastar a responsabilidade tributária de Antônio da Silva Alves, Eugenio Nabuco dos Santos Filho, Márcia Velloso de Araújo porque a época da retificação das DCTFs da empresa CBI, eles já não faziam parte do quadro societário da empresa.

No presente processo, a maioria do Colegiado entendeu que os argumentos dos recorrentes foram insuficientes para infirmar os indícios robustos que levaram a Autoridade Fiscal a concluir que a alienação de cotas da CBI pelos recorrentes fora simulada, tendo permanecido os mesmos como sócios de fato daquela empresa, e que os pagamentos realizados pela CBI por meio da HAG não tiveram a comprovação dos beneficiários ou do motivo dos pagamentos, considerando-os como pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, ficando sujeita à incidência do IRRF nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981/95, matriz legal do art. 674 do RIR/99.

Não se pode, nessa instância de julgamento, tecer consideração de mérito acerca da decisão da no processo 12448.722548/2015-29 que afastou a responsabilidade solidária dos srs. Antônio da Silva Alves, Eugenio Nabuco dos Santos Filho, Márcia Velloso de Araújo.

No presente processo, as provas juntadas foram suficientes para firmar a convicção da maioria dos julgadores que houve simulação na alienação das cotas da CBI, tendo permanecido Antônio da Silva Alves, Eugenio Nabuco dos Santos Filho, Márcia Velloso de Araújo como os sócios de fato daquela empresa.

Se os recorrentes entenderem que há divergência no entendimento das turmas ordinárias do CARF tem a prerrogativa de recorrer à CSRF.

Quanto a multa qualificada

O Relator afastou a qualificação da multa porque entendeu que houve confusão por parte da Autoridade Fiscal, porque se a HAG foi considerada empresa inexistente de fato, então não haveria se falar em dolo por parte de empresa inexistente. E por outro lado, de acordo com o Relator, se o dolo fosse a utilização de uma empresa inexistente, então teria havido erro na sujeição passiva, devendo então ser cancelada a autuação.

A Turma Julgadora, no entanto, por maioria entendeu que as robustas provas juntadas aos autos, convergentes entre si, levam ao entendimento que a alienação da CBI fora simulada, que os recorrentes eram as pessoas físicas responsáveis e beneficiárias do esquema fraudulento, caracterizando a ocorrência de conluio, sonegação e evidente intuito fraude a ensejar o enquadramento da conduta nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 e como consequência a justificativa para aplicação da multa qualificada prevista no artigo 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/96.

Contudo, em face da alteração legislativa em relação à qualificação da multa, de acordo com o art. 8º da Lei nº 14.689/23, a multa qualificada aplicada deve ser reduzida para o patamar de 100%.

A Turma julgadora entendeu que a multa de ofício deveria ser reduzida para 100%.

Quanto a responsabilidade tributária solidária dos recorrentes

A maioria do Colegiado entendeu que houve a simulação na alienação das cotas da CBI pelos recorrentes, e que eles permaneceram como sócios de fato da empresa, por todo o conjuntos de provas já amplamente analisados ao longo do processo.

Além disso, as pessoas físicas inexistentes de fato (Mauro Aparecido da Silva e Neuza Maria Soares), para os quais os recorrentes alegaram que alienaram suas cotas na CBI, somente depois de muito tempo é que fizeram a inscrição no CPF e transmitiram as DIRPFs apenas nos anos-calendários à alegada alienação, tendo realizado a transmissão das referidas DIRPFs pelo mesmo computador através do qual Eugenio Nabuco dos Santos Filho, sua esposa Maria de Fátima Trindade Nabuco dos Santos e seu filho Felipe Nabuco dos Santos transmitiram suas DIRPFs do ano-calendário 2010. O que parece indicar uma ligação entre Eugenio Nabuco dos Santos Filho e aquelas pessoas físicas.

A origem dos recursos depositados na conta bancária da HAG (sujeito passivo, considerada inapta por inexistência de fato), era da CBI, depósitos que se iniciaram no período em que os recorrentes ainda estavam como sócios no quadro societário da CBI., de acordo com a tabela “Origem dos Valores Depositados na C/C da HAG” às e-fls. 21457 a 21460.

Os pagamentos em cheque realizados por HAG tiveram como beneficiários os recorrentes ou pessoas físicas ou jurídicas a eles ligados, conforme a tabela “Beneficiários de valores Provenientes da C/C da HAG”, que consta no TCF à e-fls. 21460 a 21465 .

E, por fim, foi constatado que houve um esvaziamento progressivo da CBI, sendo substituída pela SKN, conforme a seguinte constatação do TCF:

3) note-se que, se analisarmos as receitas de vendas da CBI desde o ano-calendário de 2007, houve um crescimento progressivo até o ano de 2010, quando ficou em torno de um patamar de R\$ 120.000.000,00 até o ano de 2012; no ano-calendário de 2013, a SKN, que, em 2012, havia auferido receitas de vendas no valor total de apenas R\$ 1.272.290,61, auferiu um montante de R\$ 111.690.869,50;

4) deve ser observada também a existência de várias coincidências que demonstram o alto grau de simbiose entre as empresas CBI e SKN: (1) 48 (quarenta e oito) empregados demitidos da CBI foram contratados pela SKN; (2) a atividade empresarial das duas empresas é a mesma, representada pelo CNAE 46.93-1/00 (comércio atacadista de mercadorias em geral, sem predominância de alimentos ou de insumos agropecuários); (3) os clientes e fornecedores das empresas são os mesmos; (4) o endereço da sede social da SKN – Rua Venâncio Flores nº 305, sala 1001, parte, Leblon, Rio de Janeiro (RJ) – é o mesmo endereço da sede social da CBI nos períodos de 20/07/2009 a 03/08/2010 e 29/04/2011 a 26/07/2012; (5) duas filiais da SKN têm o mesmo endereço de duas filiais baixadas da CBI; (6) o ‘nome fantasia’ da empresa CBI é NKS, ou seja, SKN invertido; (7) o **endereço** eletrônico informado no cadastro das empresas CBI e SKN é o mesmo;

(8) as pessoas físicas Fabiana Braz Pinto e Ellen Sales de Oliveira, que foram autorizadas, em 19/02/2014, a solicitar saldos, extratos e comprovantes da conta-corrente que a CBI mantinha no Banco do Brasil, tinham, como empregador, nesta data, a SKN, como comprovam as consultas nas GFIP desta empresa;

Assim, a maioria da julgadores entenderam que os recorrentes eram os sócios de fato da CBI, e como a HAG, empresa inexistente de fato, teve a origem dos recursos de sua conta bancária, em sua maioria da CBI, deveriam ser arrolados como sujeitos passivos solidários com fundamento no artigo 124, I, do CTN, e por terem exercido a administração de fato da CBI, embora por meio de laranjas, cabia-lhes a imputação da responsabilidade solidária, com base no artigo 135, II, do CTN.

Conclusão

Pelo exposto voto em dar parcial provimento ao recurso voluntário de Eugênio Nabuco dos Santos Filho, Antônio da Silva Alves e Márcia Veloso de Araújo, para reduzir a multa qualificada para o patamar de 100%, mantendo-se a exigência de IRRF e a responsabilidade solidária dos recorrentes.

(assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama