



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13830.722738/2013-23
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-006.996 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de fevereiro de 2024
Recorrente CHACCO DISTRIBUIDORA DE ESTOFADOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2009, 2010

ALEGAÇÃO PRELIMINAR. NULIDADE DO LANÇAMENTO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ATO VINCULADO. ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DO ATO. OBSERVÂNCIA. NULIDADE REJEITADA.

O instituto do lançamento tributário se enquadra na categoria dos atos administrativos e, enquanto tal, sua identidade estrutural é composta por elementos e pressupostos de existência que, em conjunto, equivalem aos requisitos necessários para que o ato possa ser considerado como integrante do sistema jurídico, enquadrando-se, portanto, na espécie dos “atos administrativos”, daí que a Autoridade fiscal deve (i) verificar a ocorrência do fato gerador, (ii) determinar a matéria tributária, (iii) calcular o montante do tributo devido, (iv) identificar o sujeito passivo, e, ainda, (v) aplicar a penalidade cabível.

O erro na identificação do sujeito passivo configura vício de natureza material e, portanto, insanável, sendo que não haverá que se falar em nulidade do lançamento nas hipóteses em que a Autoridade faz referência clara e apresenta os motivos e a motivação em relação a todos os elementos constitutivos do próprio ato de lançamento relativamente à identificação e determinação do fato gerador, da matéria tributária e dos sujeitos passivos, e à indicação inequívoca e precisa da norma tributária impositiva incidente e do cálculo do montante do tributo devido e da multa aplicada.

ALEGAÇÃO PRELIMINAR. REQUISICÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA (RMF). VIOLAÇÃO A DIREITOS FUNDAMENTAIS. SIGILO BANCÁRIO. DIREITO À INTIMIDADE. EXAME DE EXTRATOS BANCÁRIOS. DESNECESSIDADE DE AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. INOCORRÊNCIA.

Não há qualquer violação às garantias constitucionais do sigilo bancário e da privacidade nas hipóteses em que a autoridade fiscal, em absoluta observância às normas de regência e sob o amparo da Lei, solicita, diretamente às instituições financeiras, e por meio do procedimento de Requisição de Movimentação Financeira (RMF), a apresentação de movimentações e

registros bancários dos contribuintes, não havendo se falar aí na necessidade de autorização judicial para tanto.

OMISSÃO DE RECEITAS CARACTERIZADAS POR DEPÓSITOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO. SISTEMÁTICA QUE EXIME A AUTORIDADE DE COMPROVAR A EFETIVA OMISSÃO.

A presunção legal constante do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, a qual está em consonância com a Constituição Federal e com as normas gerais do Direito Tributário, prescreve que, em vez de ter de comprovar a efetiva ocorrência do fato gerador que, no caso, é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos tributáveis não oferecidos à tributação - esse é o fato desconhecido -, caberá à autoridade fiscal, portanto, comprovar apenas a existência do acontecimento tomado como fato presuntivo, ou seja, a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos - esse o fato conhecido.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. HIPÓTESES LEGAIS. DEIXAR DE APRESENTAR À AUTORIDADE DOCUMENTOS QUE AMPARAM A TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO REAL. CABIMENTO.

De acordo com o artigo 530, inciso III do RIR/99, o imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. ART. 124, INCISO I, DO CTN. INTERESSE COMUM. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS NO QUADRO SOCIAL. SOCIEDADES DE “FACHADA”.

A responsabilidade solidária prevista no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional será atribuída aos responsabilizados não apenas porque ostentam a condição de sócios de fato da sociedade jurídica que é constituída apenas de “fachada”, mas, sim, porque acabam administrando-a em nome das interpostas pessoas integradas ao quadro social sociedade jurídica, como, também, destinam o patrimônio da sociedade de acordo com seus interesses particulares, sem contar que, não raras as vezes, acabam estabelecendo uma espécie de autuação negocial conjunta entre a sociedade de “fachada” e as outras empresas que são de suas titularidades, caracterizando, portanto, o interesse comum jurídico na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PESSOAL. ART. 135, III, DO CTN. 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, a partir do conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados ostentavam a

condição de administradores de fato da autuada, bem como que houve interposição fraudulenta de pessoa em seu quadro societário.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. CARÁTER CONFISCATÓRIO. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 2.

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

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICAÇÃO. HIPÓTESES LEGAIS. FRAUDE. MOTIVOS APURADOS E COMPROVADOS. COMPROVAÇÃO DO DOLO. STANDARD PROBATÓRIO EXIGIDO. CONDUTA INFRATORA QUE SÓ GANHA SENTIDO À LUZ DE UMA FINALIDADE ILÍCITA.

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, sendo que o dolo deve ser comprovado de forma a afastar qualquer dúvida razoável quanto à sua existência, daí por que a autoridade deve demonstrar que a conduta do sujeito passivo só ganha sentido à luz de uma finalidade ilícita.

APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. ARTIGO 106, INCISO III, ALÍNEA “C” DO CTN. MULTA QUALIFICADA. PATAMAR 100%. ARTIGO 14 DA LEI Nº 14.689/2023.

De acordo com o artigo 106, inciso III, alínea “c” da Lei nº 5.172, de 1966, a lei se aplica a ato ou fato pretérito não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

O montante da multa em autuação fiscal, inscrito ou não em dívida ativa da União, que exceda a 100% (cem por cento) do valor do crédito tributário apurado deve ser cancelado, mesmo que a multa esteja incluída em programas de refinanciamentos de dívidas, sobre as parcelas ainda a serem pagas que pelas referidas decisões judiciais sejam consideradas confisco ao contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos recursos voluntários, nos termos do relatório e voto do relator, que alterou o seu voto anteriormente proferido. Acordam, ainda, os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade, por erro na identificação do sujeito passivo, nos termos do relatório e voto do relator, vencido o Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, que votou pelo acolhimento da referida preliminar. Acordam, ademais, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade relativa ao sigilo bancário; e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário interposto por Ametista Estofados Ltda, para (i) afastar a responsabilidade atribuída com base no artigo 135, inciso III do CTN, a qual deve ser mantida tão-somente com fundamento no artigo 124, inciso I do referido Código; e (ii) para reduzir a multa de ofício ao percentual de 100% (cem por cento), nos termos do relatório e voto do relator. Por fim, acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em

dar provimento parcial aos recursos voluntários interpostos pelos responsáveis Diogenys Marcelo Carandina e Ricardo Carandina, apenas, para reduzir a multa de ofício ao percentual de 100% (cem por cento), nos termos do relatório e voto do relator, vencida a Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, que votou por dar provimento parcial aos recursos em maior abrangência, para, também, afastar a responsabilidade atribuída com base no artigo 135, inciso III do CTN, e mantê-la tão somente com fundamento no artigo 124, inciso I do referido Código. O Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo votou pelas conclusões do relator quanto à análise da responsabilidade tributária com fundamento no artigo 124, inciso I, do CTN. Julgamento iniciado em outubro de 2023.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Marcelo Oliveira, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

Relatório

Tratam-se, na origem, de Autos de Infração por meio dos quais foram constituídos créditos tributários de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 1.903/1.909), Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (fls. 1.916/1.922), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS (fls. 1.929/1.935) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 1.942/1.949), relativos aos anos-calendário de 2009 e 2010 e cujos débitos restaram formalizados no montante total de R\$ 5.663.917,97, incluindo-se aí a cobrança dos respectivos tributos, a incidência de juros de mora e a aplicação de multa qualificada no percentual de 150%.

Conforme se verifica das Descrições dos Fatos e Enquadramentos Legais que compõem os respectivos lançamentos, a Autoridade fiscal apurou as seguintes infrações à legislação tributária:

“DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Omissão de receita apurada com base nos valores creditados em contas de depósito mantidos nos Bancos Unibanco, Itaú e Sicredi, apurados pela Fiscalização com base em extratos bancários obtidos mediante Requisição com fulcro no Art. 6º da L.C. n. 105/2001, individualizados no Demonstrativo anexo composto de 13 (treze) folhas, excluídos os valores decorrentes de transferência entre as próprias contas, os cheques depositados devolvidos e os resgates de aplicações financeiras, cuja origem não foi comprovada com documentos hábeis e idôneos, nos termos do Art. 42 da Lei n. 9.430/96. Para apuração do valor tributável também foram excluídos os valores das notas fiscais emitidas por Chacco Distribuidora de Estofados Ltda., destinadas à Lojas Cem S/A individualizadas no Demonstrativo composto de 17 (dezesete) folhas, anexo conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal (Doc. 63).

[...]

RECEITAS OPERACIONAIS – VENDA DE PRODUTOS MEDIANTE INTERPOSTA PESSOA

Omissão de receitas apurada com base nas notas fiscais emitidas por Chacco Distribuidora de Estofados Ltda., para Lojas Cem S/A, no período de 05/2009 à 06/2010, obtidas junto à Lojas Cem S/A (Doc. 17ª a 17p e 18 a 21), conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal, conforme resumo mensal abaixo.

As notas fiscais estão individualizadas no Demonstrativo composto de 17 (dezesete) folhas.”

A partir da leitura do Relatório do Acórdão recorrido n.º 16-64.287 (fls. 2.163/2.170) o qual, a propósito, estarei por adotá-lo, a autuação fiscal que, aliás, restou relatada no Termo de Verificação Fiscal de fls. 1.889/1.901, pode ser facilmente compreendida a partir dos elementos fático-jurídicos a seguir reproduzidos:

“Foi constatada a omissão de receita nos anos 2009 e 2010, caracterizadas por vendas com emissão de notas fiscais não declaradas e depósitos bancários de origem não comprovada. Os tributos foram apurados pelo critério do lucro arbitrado, com atribuição de responsabilidade solidária para Ametista Estofados Ltda., CNPJ n.º 81.718.199/0003-51, Ricardo Carandina, CPF n.º 810.639.709-20, e Diogenys Marcelo Carandina CPF n.º 593.115.769-72.

O procedimento fiscal foi iniciado em 29/06/2012, motivado pela verificação de omissão de receitas em 2009 e 2010, com base nas GIA apresentadas pela pessoa jurídica à SEFAZ - SP. Além da ausência de pagamento de tributos, também foi apurada falta de entrega das DIPJ e DCTF relativas aos meses de maio de 2009 a janeiro de 2010.

A pessoa jurídica foi constituída em 03/04/2009, com o objeto social de “distribuição de estofados e sofá”. As vendas declaradas ao Fisco Estadual atingiram R\$ 24.009.613,00 no período de 05/2009 a 01/2010.

A pessoa jurídica foi intimada por Edital afixado nas dependências da DRF, tendo em vista que não foi localizada no endereço declarado à RFB.

Por não ter sido localizada no endereço declarado a inscrição no CNPJ da empresa foi declarada inapta, mediante o ADE Executivo DRF/MRA n.º 23 de 25/06/2012, com base no que foi apurado no processo administrativo n.º 13830.721539/2012-17.

Os sócios, Antonio Mauricio Stocco, CPF n.º 140.881.779-91 e Shyrley Xavier das Chagas, CPF n.º 452.432.479-87, foram intimados a esclarecer os fatos e apresentar a documentação pertinente e não foram localizados no endereço declarado à RFB.

Com base na Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira - DIMOF, foi verificada a ocorrência de movimentação financeira em 2009 e 2010, no montante de R\$ 30.040.648,00 nos Bancos Itau, Unibanco e Cooperativa Sicredi.

Em 19/07/2012 foram requisitadas informações sobre a movimentação financeira - RMF, junto aos Bancos referidos anteriormente.

Em 23/10/2012, a cooperativa Sicredi apresentou junto com os extratos bancários, os seguintes documentos: cópia do contrato social da Chacco Distribuidora de Estofados Ltda.; cópia da ficha de abertura de conta de depósito à vista; cópia do cartão de autógrafo; cópia do cadastro de pessoas física e jurídica.

Com base nos extratos bancários apresentados pelas instituições financeiras foram apurados os valores individualizados da movimentação financeira, excluídos os cheques depositados devolvidos, as transferências entre contas e os resgates de aplicações financeiras.

Foram apurados, também, os valores recebidos mediante TED, do “cliente” Lojas CEM S/A e os valores remetidos mediante TED, para Araguari Móveis Ltda, Pássaro Azul Estofados Ltda e Estosul Serviços de Montagem de Móveis e Estofados Ltda. Em 14/11/2012, Lojas CEM S/A, foi intimada para apresentar os documentos correspondentes às TED enviadas para Chacco.

Em 28/11/2012, a empresa apresentou cópias dos pedidos feitos no período de 04/2009 a 06/2010; cópia das notas fiscais do período de 05/2009 a 06/2010.

Em 20/08/2013, Lojas CEM S/A, foi reintimada, para apresentar os conhecimentos de transporte rodoviário de carga correspondentes às notas fiscais de aquisição apresentadas em 28/11/2012, e esclareceu que “as compras foram na modalidade CIF, resultando o custo do frete por conta do emitente das notas fiscais”.

Tendo em vista que a resposta dada a intimação de 20/08/2013, não esclareceu as indagações da fiscalização, em 17/10/2013, comparecemos à sede de Lojas CEM S/A, para identificar o efetivo fornecedor dos estofados “adquiridos” de Chacco Distr. de Estofados Ltda, e constatamos em Termo de Diligência Fiscal, mediante entrevista com o comprador Agnaldo Cesário, que o “Rogério” que figura no pedido de compra número 075.823, é a pessoa que ele contata, através do telefone celular 043 9924 0022, para fazer as aquisições de estofados; apresentou também uma cópia do cartão de visitas de Diogenys Marcelo Carandina, com o timbre “Gralha Azul – Estofados”, identificado por Agnaldo como o chefe do “Rogério”.

Rogério de Oliveira Lopes, CPF n.º 523.375.619-68, é beneficiário de dois cheques emitidos por Chacco Distribuidora de Estofados Ltda., sacados contra a Cooperativa Sicredi -Mandaguari-PR.

Por tal fato Rogério foi intimado, em 17/10/2013, para esclarecer o negócio que resultou no recebimento dos referidos cheques. O correio devolveu a intimação com a indicação de “mudou-se”. Através de pesquisas nos registros da RFB, identificamos a esposa de Rogério de Oliveira Lopes, Maria Ines Guerra Lopes, que, contatada, informou o novo endereço de Rogério de Oliveira Lopes e seu telefone celular.

Intimado, em 29/10/2013, Rogério de Oliveria Lopes informou que “... os cheques 0028, 00147, que corresponde ao pagamento de comissões de intermediação de negócios prestado perante aos clientes da empresa Chacco Dist de Estofados”.

Mediante pesquisas nos cadastros da RFB verificou-se que Rogério de Oliveira Lopes, CPF n.º 523.375.619-68, é empregado de Ametista Estofados Ltda., desde 08/12/2000. Ametista Estofados Ltda, CNPJ n.º 81.718.199/0001-90, é a nova razão social de Gralha Azul Indústria e Comércio de Estofados Ltda. O nome empresarial foi alterado em 26/08/2009, conforme oitava alteração do contrato social.

Gralha Azul Indústria e Comércio de Estofados Ltda, CNPJ n.º 81.718.199/0001-90, esta estabelecida à Rua Guaratinga, 505 - Parque Industrial - Arapongas/PR, desde 02/05/1999, conforme 4ª alteração do contrato social.

Diogenys Marcelo Carandina, CPF n.º 593.115.769-72 e Ricardo Carandina, CPF n.º 810.639.709-20 são sócios da Gralha Azul/Ametista desde 23/01/1991.

Marcelo Diogenys Carandina, detentor de 375.000 quotas, transferiu em 20/11/2012, 225.000 quotas para Maria das Graças Morini Ajajime, CPF 344.747.063-15, e 150.000 quotas, para Ananias Dias Pereira, CPF n.º 108.043.058-03; no mesmo ato Ricardo Carandina, também detentor de 375.000 quotas, transferiu, 50.000 quotas para Ananias Dias Pereira; o endereço também foi alterado para Rua Rivadávia Marques Júnior, 357, Centro - Itapeva - São Paulo, conforme Contrato Social registrado na JUCESP em 29/01/2013.

Diante das alterações referidas, o capital social da Gralha Azul/Ametista, ficou assim distribuído: Ricardo Carandina 300.000 quotas; Maria das Graças Morini Ajajime 225.000 quotas e Ananias Dias Pereira 225.000 quotas.

Conforme 11ª Alteração Contratual, de 06/07/2010, registrada na JUCEPAR, a filial estabelecida à Rua Dronsfield, 421, sala 43 - Lapa - São Paulo, inscrita no CNPJ sob n.º

81.718.199/0003-51, tornou-se o estabelecimento matriz da sociedade. Enquanto o estabelecimento fabril, sediado à Rua Guaratinga, 505 - Pq. Industrial - Arapongas-SP, inscrito no CNPJ sob n.º 81.718.1999/0001 -90, tornou-se a filial do negócio.

Com base nas notas fiscais de devolução de compra emitidas por Novo Mundo Móveis e Utilidades Ltda., através da descrição do estofado, foi possível identificar o nome do fabricante do produto. Por isso, em 19/06/2012, Ametista Estofados Ltda, CNPJ 81.718.199/000190, foi intimada para apresentar cópias das notas fiscais e da escrituração por conta de eventuais vendas efetuadas em 2009 e 2010, para Chacco Distribuidora de Estofados Ltda.

Em 28/06/2012, a pessoa jurídica respondeu ao Termo de Intimação Fiscal, para informar "... que não localizou qualquer operação de vendas efetuadas nos anos de 2009 e 2010, para empresa fiscalizada Chacco Distribuidora de Estofados Ltda., inscrita no CNPJ sob n.º 10.795.148/0001-13".

Ainda, no que tange à Ametista Estofados Ltda, em 18/10/2013, mediante diligência feita no endereço do estabelecimento, à Rua Rivadávia Marques Júnior, 357 - Centro - Itapeva - SP, verificou-se que no local encontra-se instalada uma loja de estofados. O estabelecimento é administrado pela sócia Maria das Graças Morini Ajaime, que estava ausente na oportunidade.

Verificou-se nos registros da RFB que Maria das Graças Morini Ajaime, é pensionista da Previdência Social desde 31/01/2002, e recebe salário mínimo.

Tendo em vista os valores expressivos que transitaram na conta n.º 224206, mantida na agência 394 do Unibanco, em nome da Chacco, em 23/01/2013, foi solicitado, mediante a RMF, cópias dos documentos de débito e crédito discriminados no relatório anexo à RMF, para através da origem/destino dos recursos identificar clientes/fornecedores da fiscalizada.

Em 14/03/2013, o banco Itau-Unibanco, apresentou o relatório dos cheques compensados, relação das cobranças especiais recebidas e relatório e transferências de valores entre contas correntes. Os documentos solicitados na RMF não foram apresentados.

Com base nos relatórios dos cheques compensados, apresentados pelo Itau Unibanco, foram identificados diversos cheques sacados contra o Unibanco, depositados na conta 22921-0 da Cooperativa Sicredi de Mandaguari/PR.

Conforme documento obtido junto à Cooperativa Sicredi, a conta n.º 22.921-0, é de titularidade de Araguari Móveis Ltda., inscrita no CNPJ sob n.º 09.136.339/0001-94. O documento datado de 30 de março de 2010, autoriza a agência bancária a sacar R\$ 8.973,69 de tal conta. O documento está assinado por Antonio Mauricio Stocco, um dos sócios da Chacco Distribuidora de Estofados Ltda.

O valor de R\$ 8.973,69, adicionado ao cheque n.º ANF 000005 de 30/03/2010, de R\$ 81.234,03, emitido por Chacco Distr. de Estofados Ltda., foi utilizado para quitar 22 boletos de outros bancos no valor de R\$ 60.207,72, além de R\$ 30.000,00, cuja destinação não foi identificada pela Sicredi.

Dentre estes 22 boletos liquidados a fiscalização identificou o pagamento de dois boletos emitidos por CBP Cia. Brasileira de Poliuretanos Ltda, sacados contra Gralha Azul Ind. Com. de Estofados Ltda, no valor de R\$ 5.077,89 e R\$ 4.997,22, respectivamente, e um terceiro boleto emitido por Têxtil J. Serrano Ltda, sacado contra Ametista Estofados Ltda, no valor de R\$ 17.404,24.

Em 20/08/2013 foram requisitadas cópias das fitas-detelhe do caixa correspondentes aos 44 cheques pagos em dinheiro/espécie e de outros 22 cheques compensados. A Cooperativa Sicredi apresentou a documentação requisitada, composta por fotocópias de 66 cheques emitidos por Chacco Distribuidora de Estofados Ltda., 44 dos quais foram sacados no caixa para pagamentos de contas diversas; 22 cheques emitidos para favorecidos diversos que foram compensados e fotocópias das fitas - detalhe (fitas de caixa) e dos boletos bancários discriminados às fls. 1893 e 1894.

Através do demonstrativo denominado “Anexo I - Destinação dos Recursos - Complemento de Resposta a RMF n.º 0811800 2013 00027-2 - Chacco Distribuidora de Estofados Ltda.”, apresentado pela Sicredi, esta fiscalização identificou pagamentos feitos com cheques sacados no caixa, emitidos por Chacco Distribuidora de Estofados Ltda, aos fornecedores das pessoas jurídicas discriminados à fl. 1894.

Os fornecedores identificados foram intimados e apresentaram os documentos relativos às vendas para as empresas componentes do grupo econômico, basicamente fornecimento de insumos.

Com base nos documentos apresentados pelos fornecedores foi elaborado demonstrativo em que estão discriminadas as notas fiscais de cada fornecedor, data do pagamento, valor, n.º da conta, agência e o banco emitente do boleto bancário respectivo.

Nas notas fiscais verificou-se a aquisição de insumos diversos utilizados principalmente na produção de estofados e destinados às pessoas jurídicas que compõem o grupo econômico, quais sejam: B Lusa Estofados, Bigflex Estofados Ltda., Galha Azul Ind. Comércio de Estofados Ltda., Ametista Estofados Ltda.

No “Relatório dos Cheques emitidos por Chacco Distribuidora de Estofados Ltda - Conta n.º 29 663 5 - Coop. Crédito Sicredi - Pac - Apucarana - PR - utilizados para pagamento de obrigações dos irmãos Carandina” estão individualizados 93 boletos emitidos pelos fornecedores relativos à venda de insumos para as empresas dos irmãos Diogenys Marcelo Carandina e Ricardo Carandina, pagos com recursos sacados da conta 29.663-5, mantida pela Chacco Distribuidora de Estofados, na Sicredi-Apucarana, com a indicação do: cedente, sacado, data, valor, histórico e número do cheque correspondente.

Da análise dos 22 cheques emitidos para favorecidos diversos que foram compensados foi identificada a empresa TRR Ivaí Comércio de Combustíveis Ltda, CNPJ n.º 07.087.578/0001-76, que mediante intimação prestou os seguintes esclarecimentos acerca do recebimento de 08 cheques no valor de R\$ 15.912,00, cada, emitidos por Chacco Distr. Estofados Ltda: “Os cheques listados no procedimento fiscal emitidos pela empresa Chacco Distr. de Estofados Ltda, dizem respeito ao pagamento de venda de óleo diesel a empresa Galha Azul Ind. Com. de Estofados, inscrita no CNPJ sob n.º 81.718.199/0001-90, com sede na cidade de Arapongas/PR, referente as Notas Fiscais Eletrônicas emitidas pela interessada (...) Os pedidos eram realizados pela empresa Galha Azul, através de telefone, sendo emitido em tal momento um pedido através de controle interno, na quantia de dez mil litros, o qual após a entrega dos produtos, era assinado por um preposto da empresa GRALHA AZUL (...) Os produtos adquiridos eram entregues pela interessada em caminhão próprio, e o frete está incluso no valor do produto vendido, sendo coletada assinatura dos prepostos da empresa GRALHA AZUL, quando da entrega dos produtos.”.

No demonstrativo elaborado com base nos extratos bancários da conta n. 224206-0 mantida na agência 394 do Unibanco, estão individualizados os recursos transferidos pela Chacco Distr. Estofados Ltda, mediante TED, em 2009 e 2010, para as seguintes pessoas jurídicas: Araguari Móveis Ltda, Estosul Serv. de Mont. Móveis, Pássaro Azul Estofados Ltda e Chacco Distr. Estofados Ltda.

Araguari Móveis Ltda, inscrita no CNPJ sob n.º 09.136.339/0001-94, não existe de fato no endereço declarado à RFB. Diante deste fato sua inscrição no CNPJ foi declarada inapta pelo Delegado da Receita Federal do Brasil em Maringá/PR.

Estosul Estofados Ltda - EPP, inscrita no CNPJ sob n.º 08.101.549/0001- 84, com endereço à Rua Thiago Magalhães Nunes, 340 - Peixoto de Azevedo/MT, foi intimada em 21/11/2012 a esclarecer o recebimento dos recursos e não foi localizada pelos Correios, que devolveu a correspondência com motivo “desconhecido no endereço”.

Consulta feita no SID - Sistema de Informações Digitais da SEFAZ-MT, em <http://www.sefaz.mt.gov.br/sid/consulta/infocadastral/consultar/publica>, retoma a informação “Contribuinte não inscrito no estado de Mato Grosso”.

De acordo com o Contrato Social consolidado em 06/01/2011, arquivado na Junta Comercial do Paraná: o objeto social da pessoa jurídica é a fabricação de móveis e estofados (CNAE fiscal 3611-001); são sócias da pessoa jurídica, Marlene Ohrel, CPF n.º 743.119.809-49 e Márcia Aparecida dos Santos, CPF n.º 046.315.689-76, ambas residentes à Rua Cambacica, 829 - Jd. Bandeirantes -Arapongas/PR; o endereço da sociedade foi alterado para Rua Thiago Magalhães Nunes, 340 - Centro - Peixoto Azevedo-MT.

Quanto as sócias da Estosul Estofados Ltda - EPP, foram apurados nos registros da RFB que: Marlene Ohrel, recebeu auxílio-doença da Previdência Social no período de 08/08/2008 à 01/10/2012; em 02/10/2012, foi aposentada por invalidez. O benefício cessou em 23/05/2013, com o seu falecimento; Márcia Aparecida dos Santos, teve vínculo empregatício com o Hotel Fazenda Luar de Agosto Ltda - ME, entre 02/01/2010 e 12/04/2012, percebendo salário mínimo.

Mediante diligência feita na Vara do Trabalho de Arapongas/PR, verificou-se que Estosul Serviço de Montagem de Móveis e Estofados, é ré em diversas ações trabalhistas.

Pássaro Azul Estofados Ltda. EPP, inscrita no CNPJ sob n.º 06.865.256/0001-48, também foi intimada em 14/11/2012, para esclarecer os recursos recebidos de Chacco Distribuidora de Estofados Ltda, não foi localizada pelos Correios no endereço declarado à RFB. A correspondência foi devolvida com o motivo “mudou-se”. Foi verificado também, que a pessoa jurídica não está cadastrada na Fazenda do Estado de São Paulo, conforme consulta feita na WEB, no cadastro de contribuintes do ICMS-CADESP.

Pássaro Azul Estofados Ltda - EPP, foi constituída em 14/07/2004, pelos sócios Viviane Leonel Carandina, CPF n.º 017.246.259-08 e Alberto Carandina, CPF n.º 106.468.929-91, com sede à Rua Guaratinga, 441- Parque Industrial - Arapongas/PR, tem por objeto social indústria e comércio de estofados, industrialização de partes e peças para estofados, inclusive corte e costura por encomenda de terceiros.

Em 08/05/2007, Viviane Leonel Carandina, esposa de Ricardo Carandina, transferiu suas quotas para Leandro Ohrel da Silva, CPF n.º 072.423.309-12, que assumiu a administração da sociedade. Em 11/07/2008, Alberto Carandina transferiu suas quotas para Edson Bento, CPF n.º 063.309.389-03. Em 12/07/2011, o endereço da sociedade foi alterado para Rua Hermes Quarentei, 321 - Bairro Estancia Conceição - Itapetininga/SP.

Consulta feita ao CNIS - Cadastro Nacional de Informações Sociais da Previdência Social, informa que sócio Leandro Ohrel da Silva, filho de Marlene Ohrel da Silva, foi empregado de Adram S/A Indústria e Comércio no período de 17/06/2008 à 05/05/2010, percebendo salário mínimo; no período de 27/10/2010 à 12/05/2011, foi empregado de Colt Entregas e Serviços Ltda – ME.

Pássaro Azul Estofados Ltda., também é ré em diversas ações trabalhistas na Vara do Trabalho de Arapongas/PR.

A fiscalização resumiu, assim, os fatos apurados:

Chacco Distribuidora de Estofados Ltda., pessoa jurídica inexistente de fato, cujos sócios não foram localizados no endereço declarado, é uma Pessoa Jurídica de fachada, constituída por interpostas pessoas, Antonio Mauricio Stocco e Shyrley Xavier das Chagas. Movimentou, em 2009 e 2010, recursos financeiros oriundos da venda de estofados da Gralha Azul Ind. Com. de Estofados Ltda. e não recolheu os tributos devidos, emitindo notas fiscais para acobertar as vendas de Gralha Azul - Ametista.

Os recursos oriundos das vendas da Gralha Azul/Ametista, que transitaram pelas contas da Chacco são utilizado, de várias maneiras:

a) pagar aquisição de diversos insumos utilizados na produção de estofados, destinados às pessoas jurídicas que compõem o grupo econômico, quais sejam: B Lusa Estofados, Bigflex Estofados Ltda., Gralha Azul Ind. Comércio de Estofados Ltda., Ametista Estofados Ltda.;

b) pagar obrigações pessoais dos sócios Ricardo Carandina e Diogenys Marcelo Carandina;

c) transferidos mediante TED, para outras sociedades de fachada do mesmo grupo como Araguari Móveis Ltda, também inexistente de fato e declarada inapta, e para as “contratadoras” de mão-de-obra Pássaro Azul Estofados Ltda - EPP e Estosul Estofados Ltda, que conforme demonstrado, não existem nos endereços declarados.

Nas diversas ações trabalhistas que tramitaram na Vara do Trabalho de Arapongas/PR, verifica-se que os funcionários contratados por Estosul e Pássaro Azul trabalham de fato para Gralha Azul Ind. Com. Estofados Ltda, e que a constituição dessas sociedades tem a finalidade de amenizar e atenuar os efeitos tributários na exploração da atividade econômica desta.

Verificou-se que as pessoas jurídicas beneficiárias dos pagamentos feitos com cheques sacados no caixa, emitidos por Chacco Distribuidora de Estofados Ltda, apesar de possuírem razões sociais distintas estão sob a mesma direção, controle e administração e integram o grupo econômico liderado por Gralha Azul Indústria e Comércio de Estofados Ltda -Ametista Estofados Ltda.

Também resta demonstrado, a utilização de “laranjas”, na constituição de Estosul Estofados Ltda., e Pássaro Azul Estofados Ltda - EPP, eis que os sócios não revelam capacidade econômica, nem obtém benefícios da participação societária, visto que trabalham noutras empresas não componentes do grupo, percebendo rendimentos que sugerem emprego de baixa qualificação profissional, ou recebem benefício básico da Previdência Social.

Os fatos apurados evidenciam ação deliberada de fraudar a Fazenda Pública mediante a constituição de sociedades de fachada, com o concurso de “laranjas”, ou a transferência para “laranjas” de sociedades com passivo tributário, com o intuito de eximir-se do pagamento dos tributos devidos. São beneficiários da fraude os sócios de Gralha Azul Indústria e Comércio de Estofados Ltda / Ametista Estofados Ltda, Ricardo Carandina e Diogenys Marcelo Carandina.

Os fatos apurados conformam-se perfeitamente à hipótese de fraude fiscal prevista no artigo 72 da Lei nº 4.502/1964. Tal infração é cominada com a aplicação da multa qualificada prevista no artigo 44, inciso I, § 1º da Lei nº 9.430/1996.”

A atribuição da responsabilidade tributária da empresa AMETISTA ESTOFADOS LTDA. (“AMETISTA ESTOFADOS”) e das pessoas físicas DIOGENYS MARCELO CARANDINA (“DIOGENYS”) e RICARDO CARANDINA (“RICARDO”) restaram fundamentadas nos artigos 124, inciso I e 135, inciso III do Código Tributário Nacional, conforme se verifica, respectivamente, dos Termos de Cientificação de Sujeição Passiva de fls. 1.962/1.963, 1.966/1.967 e 1.970/1.971.

A empresa responsável AMETISTA ESTOFADOS foi, então, intimada através do Edital nº 004/2014 o qual restou fixado em 09/01/2014 e desafixado em 24/01/2014 (fls. 1.965) e, posteriormente, apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. fls. 1.979/2.028. Já os responsáveis RICARDO e DIOGENYS foram devidamente intimados por via postal em 24/01/2014, conforme se verifica dos AR’s juntados, respectivamente, às fls. 1.974 e 1.975. Os responsáveis apresentaram, oportunamente, as suas respectivas Impugnações as quais foram juntadas às fls. 2.044/2.092 e 2.099/2.147.

Os autos foram encaminhados para a Autoridade julgadora de 1ª instância. E, aí, ao proferir o Acórdão nº 16-64-287 (fls. 2.162/2.183), a 2ª Turma da DRJ/SPO entendeu por julgar as defesas improcedentes, de modo que a cobrança dos créditos tributários foi mantida *in totum* e os vínculos de responsabilidade tributárias solidárias também restaram mantidos. Ao final, o Acórdão restou ementado nos seguintes termos:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITA. ARBITRAMENTO.

A existência de depósitos bancários não contabilizados e de origem não comprovada caracteriza omissão de receita, que servirá de base para o arbitramento do lucro, quando o contribuinte deixar de apresentar os livros e documentos de sua escrituração.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

Não compete à autoridade administrativa a apreciação das questões de constitucionalidade e legalidade das normas tributárias, cabendo-lhe observar a legislação em vigor.

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL. CONFISCO.

O percentual da multa de ofício aplicada está de acordo com a legislação de regência, sendo incabível à instância administrativa manifestar-se a respeito de eventual alegação de afronta ao princípio da vedação ao confisco.

MULTA QUALIFICADA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOAS.

A interposição fraudulenta de pessoas é conduta que configura sonegação e, por si só, é capaz de determinar a qualificação da multa proporcional de ofício para 150%.

PROVA. EXTRATOS BANCÁRIOS. OBTENÇÃO.

Válida é a prova consistente em informações bancárias requisitadas em absoluta observância das normas de regência e ao amparo da lei, sendo desnecessária prévia autorização judicial.

AUTOS REFLEXOS. PIS. COFINS. CSLL.

A procedência do lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica implica manutenção das exigências fiscais dele decorrente.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010

SUJEIÇÃO PASSIVA. SOLIDARIEDADE. RESPONSABILIDADE.

Respondem solidariamente pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

Na sequência, a Autoridade fiscal tentou efetuar a intimação da empresa CHACCO DISTRIBUIDORA DE ESTOFADOS LTDA. (“CHACO DISTRIBUIDORA”) acerca do resultado do julgamento do Acórdão nº 16-64.287, mas como o AR retornou com a informação de que a empresa havia mudado de endereço (“mudou-se”), conforme se verifica do AR juntado às fls. 2.190, entendeu por publicar o Edital nº 13/2015 o qual, a propósito, foi afixado em 05/02/2015 e desafixado em 20/02/2015 (fls. 2.191).

O presente processo foi encaminhado à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional para que o débito fosse inscrito em Dívida Ativa (fls. 2.192/2.204), todavia os responsáveis solidários DIOGENYS, AMETISTA ESTOFADOS e RICARDO apresentaram, respectivamente, Pedidos de Revisão de Débitos Inscritos em Dívida Ativa de fls. 2.205/2.206 (fls. 3.114/3.116), 2.423/2.425 (fls. 2.770/2.771) e 2.600/2.602 (fls. 2.946/2.947) em que solicitaram que o Processo fosse encaminhado à Delegacia da Receita Federal para que a Autoridade os intimassem do resultado do julgamento do Acórdão recorrido, nos termos do que

dispõe o artigo 33 do Decreto n.º 70.235/72. A propósito, o cancelamento da inscrição do débito em Dívida Ativa foi realizada através Memorando n.º 409 RFB/DRF/MRA/PSFN que, inclusive, acabou concedendo a abertura de novo prazo para que os responsáveis pudessem apresentar suas respectivas manifestações recursais (fls. 2.408).

Em Despacho de fls. 3.282, a Autoridade lavrou o Termo de Perempção quanto a intimação da CHACCO DISTRIBUIDORA, haja vista que a referida empresa não apresentou Recurso Voluntário, nos termos do artigo 33 do Decreto n.º 70.235/72. Por outro lado, os responsáveis solidários DIOGENYS e RICARDO foram devidamente intimados do resultado do do julgamento do Acórdão n.º 16-64-287 por via postal, conforme se verifica dos AR's juntados às fls. 3.298 e 3.299, e, aí, na sequência, apresentaram, respectivamente, seus respectivos Recursos Voluntários de fls. 3.303/3.343 e 3.378/3.418.

Já em relação à intimação da empresa responsável AMETISTA ESTOFADOS, a Autoridade fiscal enviou a Intimação ARF/Assis n.º 235/2015 por via postal (fls. 3.293), mas, no caso, o AR retornou com a informação de que a empresa havia mudado de endereço ("mudou-se"), conforme se constata do documento de fls. 3.300/3.301, de modo que a Autoridade acabou publicando o Edital n.º 051/2015 o qual foi afixado em 01/12/2015 e desafixado em 15/12/2015 (fls. 3.451). No final, a empresa também entendeu por apresentar seu Recurso Voluntário de fls. 3.457/3.497 por meio do qual sustentou as razões de seu descontentamento.

Os Recursos Voluntários apresentados pelos responsáveis DIOGENYS, RICARDO e AMETISTA ESTOFADOS são idênticos e, portanto, apresentam as mesmas alegações, os mesmos fundamentos e argumentos de defesa, os quais, a rigor, podem ser assim sintetizados:

Alegações Preliminares

(i) Da nulidade / improcedência do Auto de Infração em razão do erro de atribuição de responsabilidade tributária

Que a Autoridade julgadora de piso consignou que, no caso, não se verifica qualquer hipótese de nulidade prevista no artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72, mas, ao contrário, a responsabilidade tributária foi atribuída à empresa AMETISTA ESTOFADOS, ao Sr. DIOGENYS e ao Sr. RICARDO, porque, segundo a Fiscalização, tais pessoas foram os verdadeiros beneficiários das receitas que transitaram nas contas da empresa CHACCO DISTRIBUIDORA, sendo que, após a análise do TVF, verifica-se que não há como concluir que os terceiros foram beneficiados com a receita do sujeito passivo, de modo que, no final, a intenção da Autoridade foi a de eleger as empresas que mantiveram negócios com o sujeito passivo da obrigação tributária e imputar-lhes a responsabilidade pelo inadimplemento de tais obrigações e, aí, ao fazê-lo, acabou atrelando os respectivos administradores pela responsabilidade pessoal decorrente das supostas fraudes tributárias, visando, assim, o confisco patrimonial pessoal, ainda que não relacionados com qualquer fato objeto de fiscalização;

Que o erro no enquadramento legal das infrações/imputações acaba ensejando a nulidade dos Autos de infração, porquanto o lançamento

tributário deve ser realizado com base nas regras que informam o ato e todo o procedimento administrativo e, também, e, principalmente, com base na prescrição contida no artigo 10 do Decreto n.º 70.235/72, de modo que a incorreta imputação à disposição legal infringida que, por sua vez, leva à incorreta aplicação da penalidade aplicável, impedindo, pois, que os sujeitos exerçam corretamente os direitos ao contraditório e à ampla defesa;

Que, nos Autos de infração, não consta a clara descrição das irregularidades das condutas que foram imputadas aos responsáveis solidários e, além disso, não há a subsunção às normas supostamente infringidas, de sorte que a forma como os lançamentos foram constituídos não permite identificar a conduta punível, daí que, considerando o vício insanável, todos os atos praticados após a elaboração dos Termos de Sujeição Passiva Solidária, são nulos;

Que a simples inferência de que os Recorrentes teriam se beneficiado das receitas advindas do descumprimento da obrigação pela empresa contribuinte CHACCO DISTRIBUIDORA não pressupõe que eles tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, já que, nos termos do artigo 124, inciso I do CTN, o interesse comum não equivale ao interesse econômico (efetivação do negócio), mas, sim, ao interesse jurídico, que é aquele em que se caracteriza pela existência de direitos e deveres iguais entre as pessoas que ocupam o mesmo polo de uma relação jurídica, de modo que haverá solidariedade passiva tributária sempre que as partes interessadas estejam no mesmo polo de uma determinada relação jurídica, porque, somente desta forma, haverá unidade no seu interesse e, aí, o interesse será considerado comum;

Que o simples fato de algumas sociedades pertencerem a um grupo econômico não acarreta na responsabilidade tributária fundada no artigo 124, inciso I do CTN, sem contar que os Recorrentes não possuem qualquer vínculo com a empresa CHACCO DISTRIBUIDORA e não apresentam interesse comum jurídico com a empresa, de modo que a responsabilização solidária deveria ter sido dirigida aos sócios da empresa; e

Que a norma da responsabilidade pessoal prevista no artigo 135, inciso III do CTN tem aplicação privativa aos diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas de direito privado que agem com excessos de poderes, infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto e que, a partir de tais atitudes, exsurge a obrigação tributária, bem como que a responsabilidade tributária com fundamento no referido artigo também não se sustenta porque a omissão quanto à emissão de notas fiscais é uma infração à norma tributária e não à norma societária.

(ii) Da impossibilidade de acesso ao sigilo bancário sem autorização judicial – Da Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF)

Que, a partir da edição da Lei Complementar n.º 105/2001, a Administração Tributária pode requisitar diretamente às instituições

financeiras as informações protegidas por sigilo bancário, independentemente de prévia autorização judicial e que o único requisito imposto pela lei é que a Requisição ocorra em Processo Administrativo instaurado para tanto, sendo que norma acaba violando a garantia do sigilo previsto no artigo 5º, inciso XII da Constituição Federal, sem contar, ainda, que, quando do julgamento do Recurso Extraordinário n.º 389.808, o Supremo Tribunal Federal assentou que a prévia autorização judicial é imprescindível para a quebra do sigilo bancário.

Alegações de Mérito

(i) Depósitos bancários não servem de fundamento para a presunção legal de omissão de rendimentos

Que, a partir da edição do artigo 42 da Lei n.º 9.430/96, a existência de depósitos bancários cuja origem não é comprovada foi erigida à condição de presunção legal de omissão de receitas, de modo que, ocorrendo-se a inversão do ônus da prova, caberá ao sujeito passivo provar que a prática do fato não corresponde à realidade; e

Que, no âmbito das presunções, deve haver uma correlação segura e direta entre o fato conhecido (fato indiciário) e o fato desconhecido (provável), o que não ocorre entre os depósitos bancários e a omissão de rendimentos, de modo que a movimentação bancária ou os meros depósitos em conta corrente não são suficientes para caracterizar a omissão de rendimentos e, por isso mesmo, não corporificam o fato gerador do imposto sobre a renda, nos termos do que determina o artigo 43, inciso I e II do CTN, do que se conclui que o lançamento por omissão de receita acabou tributando uma grandeza econômica que não é base de incidência do IRPJ, PIS, COFINS e CSLL.

(ii) Do Arbitramento do Lucro – Do não-cabimento do arbitramento do Lucro

Que a legislação tributária relaciona, de forma taxativa, as hipóteses em que a autoridade pode desconsiderar o lucro líquido e mensurá-lo pelo método do arbitramento, o qual deve ocorrer em casos extremos; e

Que, no caso concreto, a Autoridade fiscal acabou arbitrando o lucro com fundamento no artigo 530, inciso II do RIR/99, sendo que não houve a determinação nem a concessão de prazo para que a empresa regularizasse a contabilidade, nem tampouco foram apontadas as deficiências e situações que não permitiram visualizar o lucro líquido pelo método do lucro real e, aí, como os sócios da empresa não foram encontrados, a autoridade entendeu por adotar essa forma de tributação, de modo que, no final, o lançamento deve ser julgado im procedente.

(iii) Da multa confiscatória

Que, quando do julgamento do Recurso Extraordinário n.º 833.106/GO, o Supremo Tribunal Federal fixou o entendimento de que as multas em

percentuais superiores ao valor original dos débitos tributários são inconstitucionais, de modo que a aplicação de multa em valor superior ao montante do débito configura confisco e viola, portanto, o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal.

(iv) Da multa qualificada – Fraude

Que, à luz do artigo 72 da Lei nº 4.502/64, não é toda e qualquer ação praticada com objetivo de impedir a ocorrência do fato gerador do tributo que pode ser qualificada como fraude, já que o que caracteriza a fraude fiscal é o dolo do tipo penal que, no caso, corresponde, a prática de uma ação ou omissão intencionalmente criminosa, tendente a impedir a ocorrência do fato gerador do tributo tal como ocorrer, por exemplo, nos casos de falsificação de documentos, emissão de notas fiscais espelhadas ou calçadas, adulteração de documentos contábeis, venda de mercadorias sem documentação fiscal, contabilização de documentos inidôneos etc., o que não ocorreu no caso concreto; e

Que a capitulação da conduta foi feita de forma genérica e não houve a comprovação inequívoca da intenção dolosa de fraudar, o que significa dizer que a autoridade fiscal não imputou aos recorrentes quaisquer fatos concretos e diretos que justificassem a aplicação da multa no patamar de 150% e, portanto, acabou sem realizar o enquadramento das condutas dos recorrentes nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, de modo que, não restando demonstrada qualquer atitude fraudulenta por parte dos sujeitos passivos, a multa no percentual de 150% deve ser afastada.

Com base em tais alegações, os responsáveis tributários DIOGENYS, RICARDO e AMETISTA ESTOFADOS, ora Recorrentes, pleiteiam, em senda preliminar, que as nulidades suscitadas sejam acatadas e que, portanto, os respectivos vínculos de responsabilidade tributárias sejam afastados, já que, segundo eles, não são sujeitos legítimos para figurar como responsáveis nos termos dos artigos 124, inciso I e 135, inciso III do Código Tributário Nacional. Subsidiariamente, os Recorrentes pleiteiam, em suas razões meritórias, e acaso as preliminares sejam superadas, que os recursos sejam providos para que o Acórdão proferido pela 2ª Turma da DRJ/SPO seja reformado e os Autos de infração sejam cancelados.

Na sequência, os autos foram encaminhados a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para que os Recursos sejam apreciados e, posteriormente, foram distribuídos a este Relator mediante sorteio.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

1. Juízo de Admissibilidade dos Recursos Voluntários

A análise do requisito extrínseco da tempestividade dos respectivos Recursos Voluntários interpostos pelos responsáveis DIOGENYS, RICARDO e AMETISTA ESTOFADOS deve ser realizada com base nas informações discriminadas a seguir:

	Intimação	<i>Dies a quo</i>	<i>Dies Ad quem</i>	Protocolo
DIOGENYS	23/11/2015 Postal – fls. 3.298	24/11/2015	<u>23/12/2015</u>	22/12/2015
RICARDO	24/11/2015 Postal – fls. 3.299	25/11/2015	<u>24/12/2015</u>	22/12/2015
AMETISTA ESTOFADOS	15/12/2015 Edital – fls. 3.451	15/12/2015	<u>14/01/2016</u>	12/01/2016

Observa-se que os Recursos Voluntários foram ajuizados dentro do prazo previsto no artigo 33 do Decreto n.º 70.235/72¹, o que significa dizer, portanto, que o requisito da tempestividade resta devidamente preenchido.

Além do mais, veja-se que os Recursos foram assinados por procuradores legalmente habilitados para tanto, de modo que o requisito da legitimidade também resta preenchido.

Considerando, pois, que os respectivos Recursos Voluntários foram formalizados dentro do prazo previsto no artigo 33 do Decreto n.º 70.235/72 e preenchem os demais pressupostos de admissibilidade, devo conhecê-los e, por isso mesmo, passo a apreciá-los e examinar as alegações preliminares e meritórias que restaram ali formuladas

2. Da análise das Alegações preliminares

2.1. Da alegação de nulidade em razão do erro na identificação do sujeito passivo e da atribuição de responsabilidade tributária

De início, confira-se que, em sede de preliminar, os Recorrentes AMETISTA ESTOFADOS, DIOGENYS e RICARDO sustentam, em síntese, que os lançamentos tributários são nulos em decorrência do erro quanto a identificação dos sujeitos passivos e, especificamente, em relação a atribuição da responsabilidade tributária, porquanto não consta, nos Autos de infração, a clara descrição das irregularidades das condutas que lhes foram imputadas e, além disso, não há a subsunção às normas supostamente infringidas, de sorte que a forma como os lançamentos foram constituídos não permite identificar a conduta punível.

¹ Cf. Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972. Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Além disso, os Recorrentes alegam que a simples inferência de que teriam se beneficiado das receitas advindas do descumprimento da obrigação pela empresa contribuinte CHACCO DISTRIBUIDORA não pressupõe que eles tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, nos termos do artigo 124, inciso I do CTN, bem assim que o simples fato de algumas sociedades pertencerem a um grupo econômico não acarreta, automaticamente, na atribuição da responsabilidade tributária solidária, sem contar, ainda, que, segundo eles, não possuem qualquer vínculo com a empresa CHACCO DISTRIBUIDORA e não apresentam interesse comum jurídico com a empresa, de modo que a responsabilização solidária deveria ter sido dirigida aos sócios da empresa.

Por fim, os Recorrentes suscitam, ainda, que a norma da responsabilidade pessoal prevista no artigo 135, inciso III do CTN tem aplicação privativa aos diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas de direito privado que agem com excessos de poderes, infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto, bem como que a responsabilidade tributária com fundamento no referido artigo também não se sustenta, porque a omissão quanto à emissão de notas fiscais é uma infração à norma tributária e não à norma societária.

Pois bem. Observe-se, de plano, que ainda que os Recorrentes AMETISTA ESTOFADOS, RICARDO e DIOGENYS não tenham suscitado tais alegações de nulidade em razão do erro quanto a tributação da responsabilidade quando da apresentação de suas respectivas Impugnações de fls. 1.979/2.028, 2.044/2.092 e 2.099/2.147, decerto que, tratando-se de questões ligadas à nulidade dos lançamentos tributários, tais alegações são consideradas como matérias de ordem pública e, por isso mesmo, podem ser conhecidas de ofício e em qualquer grau de jurisdição.

Pelo que se nota, a alegação de nulidade dos Autos de infração por erro de sujeição passiva deve ser examinada à luz dos artigos 142 do Código Tributário Nacional e 10 do Decreto nº 70.235/1972. É ver-se:

“Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

Capítulo II - Constituição de Crédito Tributário

Seção I Lançamento

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

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

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

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

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

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

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

O instituto do lançamento tributário se enquadra na categoria dos atos administrativos e, enquanto tal, sua identidade estrutural é composta por elementos e pressupostos de existência que, em conjunto, equivalem aos requisitos necessários para que o ato possa ser considerado como integrante do sistema jurídico, enquadrando-se, portanto, na espécie dos “atos administrativos”, daí que a Autoridade fiscal deve (i) verificar a ocorrência do fato gerador, (ii) determinar a matéria tributária, (iii) calcular o montante do tributo devido, (iv) identificar o sujeito passivo, e, ainda, (v) aplicar a penalidade cabível, porque, do contrário, a nulidade do lançamento restará patente.

Nas palavras de Ives Gandra da Silva Martins²,

“Como se percebe, sobre não ser possível a transferência de ônus probatório para o sujeito passivo, visto que ao sujeito passivo compete apenas ofertar os elementos, mas ao ativo pertine a determinação da matéria, o cálculo do montante, a *identificação* do sujeito e a ocorrência do fato gerador, também não é possível a delegação de tais funções, que, por serem privativas, dizem respeito tão somente à autoridade.

Ora, se faltar ao procedimento preparatório a expressa indicação de um dos aspectos exigidos pelo artigo 142 do CTN, à evidência, o processo preparatório não pode ensejar o lançamento, visto que somente com a inclusão no ato final de todos os aspectos indicados, aquele é possível. Em outras palavras, não é possível construir o 5º andar de um prédio a partir do 3º, pulando a construção do quarto.”

Se é certo que o erro na identificação do sujeito passivo configura vício de natureza material e, portanto, insanável, já que a eleição do sujeito passivo representa um dos elementos constitutivos do lançamento e da própria obrigação tributária, também é certo que o documento que formaliza o lançamento (no caso, o Auto de Infração) ou o Relatório fiscal que o acompanha devem constar referência clara a todos os elementos constitutivos do próprio lançamento relativamente à identificação e determinação do fato gerador, da matéria tributária e dos sujeitos passivos, fazendo-se necessário, ainda, a indicação inequívoca e precisa da norma tributária impositiva incidente e do cálculo do montante do tributo devido e da multa aplicada.

Fixadas essas premissas, observe-se que, no caso concreto, a Autoridade fiscal entendeu por atribuir a responsabilidade tributária à empresa AMETISTA ESTOFADOS e aos Srs. DIOGENYS e RICARDO em decorrência da constatação de que a empresa CHACCO DISTRIBUIDORA era uma pessoa jurídica inexistente e havia sido constituída de “fachada” por interpostas pessoas, bem assim que, ainda que os beneficiários dos pagamentos emitidos pela CHACCO DISTRIBUIDORA possuíssem razões sociais distintas, estavam sob a mesma direção, controle e administração e integravam o grupo econômico liderado pela GRALHA AZUL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ESTOFADOS LTDA. / AMETISTA ESTOFADOS, cujos sócios reais eram os Srs. RICARDO e DIOGENYS.

² Cf. Caderno de Pesquisas Tributárias nº 12. Resenha Tributária, 1987, p. 43.

Confira-se, portanto, o que a Autoridade fiscal relatou no Termo de Verificação Fiscal de fls. 1.889/1.901:

“RESUMO DOS FATOS APURADOS PELA FISCALIZAÇÃO

54 - Chacco Distribuidora de Estofados Ltda., pessoa jurídica inexistente de fato, cujos sócios não foram localizados no endereço declarado, é uma PJ de fachada, constituída por interpostas pessoas, Antonio Maurício Stocco e Shyrley Xavier das Chagas. Movimentou, em 2009 e 2010, recursos financeiros oriundos da venda de estofados da Gralha Azul Ind. Com. De Estofados Ltda. e não recolheu os tributos devidos, emitindo notas fiscais para acobertar as vendas de Gralha Azul - Ametista, conforme relatado nos itens 15 a 19.

Os recursos oriundos das vendas da Gralha Azul/Ametista, que transitaram pelas contas da Chacco são utilizados de várias maneiras:

A - pagar aquisição de diversos insumos utilizados na produção de estofados, como por exemplo: espuma; flocos de espuma; malha para embalagem poliéster; bloco de espuma SK 2096; tecido poli chenille 74; espuma em bloco HIF 5330; óleo diesel; papel reforço nr 80; tecido chcnille, destinados às pessoas jurídicas que compõem o grupo econômico, quais sejam: B Lusa Estofados, Bigflcx Estofados Ltda., Gralha Azul Ind. Comércio de Estofados Ltda., Ametista Estofados Ltda.,

B - pagar obrigações pessoais dos sócios Ricardo Carandina e Diogenys Marcelo Carandina, conforme demonstram os documentos referidos nos itens 31 e 32 deste relatório.

C - transferidos mediante TED, para outras sociedades de fachada do mesmo grupo como Araguari Móveis Ltda, também inexistente de fato e declarada inapta, e para as “contratadoras” de mão-de-obra Pássaro Azul Estofados Ltda - EPP e Estosul Estofados Ltda, que conforme demonstrado, não existem nos endereços declarados.

[...]

56 - Verifica-se que as pessoas jurídicas referidas no item 34, beneficiárias dos pagamentos feitos com cheques sacados no caixa, emitidos por Chacco Distribuidora de Estofados Ltda, apesar de possuírem razões sociais distintas estão sob a mesma direção, controle e administração e integram o grupo econômico liderado por Gralha Azul Indústria e Comércio de Estofados Ltda - Ametista Estofados Ltda.

57 - Também resta demonstrado, a utilização de “laranjas”, na constituição de Estosul Estofados Ltda., e Pássaro Azul Estofados Ltda - EPP, eis que os sócios não revelam capacidade econômica, nem obtém benefícios da participação societária, visto que trabalham noutras empresas não componentes do grupo, percebendo rendimentos que sugerem emprego de baixa qualificação profissional, ou recebem benefício básico da Previdência Social.

[...]

59 - Também é o caso da sócia majoritária da Ametista Estofados Ltda., Maria das Graças Morini Ajaimc, residente à Rua Germano Schlogel, 185 — Vila Palmira - São José dos Pinhais/PR, pensionista da Previdência Social desde 31-01-2002.

60 - Os fatos apurados evidenciam ação deliberada de fraudar a Fazenda Pública mediante a constituição de sociedades de fachada, com o concurso de “laranjas”, ou a transferência para “laranjas” de sociedades com passivo tributário, com o intuito de eximir-se do pagamento dos tributos devidos. São beneficiários da fraude os sócios de Gralha Azul Indústria e Comércio de Estofados Ltda/ Ametista Estofados Ltda, Ricardo Carandina e Diogenys Marcelo Carandina.” (grifei).

Quer dizer, resta claro que a Autoridade fiscal acabou atribuindo a responsabilidade tributária à empresa AMETISTA ESTOFADOS e aos Srs. DIOGENYS e RICARDO a partir da constatação de que a empresa CHACCHO DISTRIBUIDORA não existia de fato e de que, no caso, o grupo econômico era liderado pela AMETISTA ESTOFADOS que, a rigor, tinha como sócios reais os Srs. DIOGENYS e RICARDO, o que significa dizer, portanto, que a Autoridade acabou elencando as questões fáticas, os critérios e as razões jurídicas que, no seu entendimento, subsumir-se-iam e enquadrar-se-iam, com perfeição, nos tipos legais previstos nos artigos 124, inciso I e 135, inciso III do Código Tributário Nacional.

De toda sorte, percebe-se, de logo, que a alegação preliminar de erro na identificação do sujeito passivo suscitada pelos responsáveis AMETISTA ESTOFADOS, DIOGENYS e RICARDO não deve ser acolhida por quaisquer das perspectivas que se eleja.

Explico: Em primeiro lugar, e diferentemente do que os Recorrentes sustentam, a descrição das irregularidades das condutas que lhes foram imputadas que, no final, ensejaram a atribuição da responsabilidade tributária encontram-se expostas, de forma clara e minuciosa, no próprio Termo de Verificação Fiscal que acompanha os Autos de Infração (fls. 1.889/1.901) e, de fato, permitem identificar as respectivas condutas puníveis, já que, como visto acima, “*os fatos apurados evidenciam ação deliberada de fraudar a Fazenda Pública mediante a constituição de sociedades de fachada, com o concurso de “laranjas”, ou a transferência para “laranjas” de sociedades com passivo tributário, com o intuito de eximir-se do pagamento dos tributos devidos*”.

Portanto, analisando a respectiva arguição de erro na identificação do sujeito passivo enquanto alegação de natureza preliminar, entendo que não assiste razão aos Recorrentes.

Em segundo lugar, veja-se que as demais razões e fundamentos que corporificam a alegação preliminar de erro na identificação da sujeição passiva representam, na verdade, razões ou alegações de natureza meritória. É que, ao sustentarem que a simples inferência de que teriam se beneficiado das receitas advindas do descumprimento da obrigação pela empresa contribuinte CHACCHO DISTRIBUIDORA não pressupõe que eles tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, nos termos do artigo 124, inciso I do CTN, bem assim que a responsabilidade tributária com fundamento no artigo 135, inciso III do CTN também não se sustenta, os Recorrentes estão por levantar razões e de mérito, e não de ordem preliminar, os quais, a rigor, devem ser analisados e examinados a partir dos critérios elencados pela Autoridade fiscal no TVF em contraponto tanto com as circunstâncias fático-jurídicas que revestem o caso, como, também, à vista do conjunto de provas colacionadas aos autos.

E, aí, pela perspectiva de que as alegações preliminares de nulidade dos Autos de infração por erro na identificação do sujeito passivo são, na verdade, alegações de mérito, é de se reconhecer que tais questões devem ser analisadas oportunamente quando do exame das razões meritórias que restaram levantadas pelos responsáveis AMETISTA ESTOFADOS, DIOGENYS e RICARDO.

Por essas razões, entendo por rejeitar a preliminar de nulidade por erro na identificação do sujeito passivo.

2.2. Das alegações acerca da Requisição de Movimentação Financeira – RMF e das supostas violações às garantias constitucionais da intimidade, privacidade e do sigilo bancário

Em sede de preliminar, os Recorrentes sustentam, ainda, que, a partir da edição da Lei Complementar nº 105/2001, a Administração Tributária pode requisitar diretamente às instituições financeiras as informações protegidas por sigilo bancário, independentemente de prévia autorização judicial e que o único requisito imposto pela lei é que a Requisição ocorra em Processo Administrativo instaurado para tanto, sendo que norma acaba violando a garantia do sigilo previsto no artigo 5º, inciso XII da Constituição Federal, sem contar, ainda, que, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 389.808, o Supremo Tribunal Federal assentou que a prévia autorização judicial é imprescindível para a quebra do sigilo bancário.

Destaque-se, de logo, que o artigo 197, inciso II do Código Tributário Nacional dispõe que, mediante intimação escrita, os bancos, as casas bancárias e as demais instituições financeiras são obrigadas a prestar à Autoridade administrativa todas as informações que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros. Veja-se:

“Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

Título IV - Administração Tributária

Capítulo I – Fiscalização

Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

[...]

II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras.”

A Lei nº 8.021 de 12 de abril de 1990 passou a dispor sobre a quebra do sigilo bancário sem a prévia autorização judicial para fins de constituição de tributário não extinto ao dispor, pois, sobre a faculdade da Autoridade fiscal solicitar informações bancárias às instituições financeiras, não se aplicando, no caso, o sigilo que era tratado no artigo 38 da Lei nº 4.595/1964. É ver-se:

“Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990

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

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

E, aí, a partir do advento da Lei Complementar nº 105 de 10 de janeiro de 2001, o sigilo bancário foi, por assim dizer, flexibilizado. O artigo 1º, § 3º da referida Lei é claro ao

estabelecer que não constitui violação do sigilo a que estão obrigadas as instituições financeiras, entre outras hipóteses, a prestação de informações nos termos e condições que estabelece. Confira-se:

“Lei Complementar n.º 105, de 10 de janeiro de 2001

Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências.

Art. 1º As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

[...]

§ 3º Não constitui violação do dever de sigilo:

[...]

VI – a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 9 desta Lei Complementar.

As Autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios passaram a poder examinar documentos, livros, registros de instituições financeiras quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e desde que tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente no que diz com o deslinde do respectivo processo ou procedimento fiscal em curso, de acordo com o que estabelece o artigo 6º da referida Lei Complementar n.º 105/2001. *In verbis*:

“Lei Complementar n.º 105, de 10 de janeiro de 2001

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

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

A partir de então, foi editada a Lei n.º 10.174/2001 que, por sua vez, alterou o artigo 11, § 3º da Lei n.º 9.311/1996, o qual, a rigor, passou a dispor sobre a faculdade da Secretaria da Receita Federal utilizar-se das informações prestadas pelas instituições responsáveis pela retenção da CPMF para fins de instaurar procedimentos administrativos tendentes a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no artigo 42 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores. Confira-se:

“Lei n.º 9.311, de 24 de outubro de 1996

Art. 11. Compete à Secretaria da Receita Federal a administração da contribuição, incluídas as atividades de tributação, fiscalização e arrecadação. (Vide Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001)

[...]

§ 3º A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores. (Redação dada pela Lei nº 10.174, de 2001).”

É bem verdade que as garantias constitucionais à intimidade e à privacidade e, também, ao sigilo bancário apresentam a finalidade de proteger a divulgação dos negócios das instituições financeiras e de seus clientes, sendo que o sigilo, enquanto espécie do direito à privacidade protegido pela Constituição Federal de 1988, não apresenta conteúdo absoluto e, portanto, deve ceder, por assim dizer, aos princípios da moralidade pública e privada e aos interesses públicos e sociais, sendo que, para tanto, os procedimentos legais devem ser, sempre, observados³.

O simples repasse de informações por parte das instituições financeiras às autoridades tributárias não configura a quebra do sigilo, mas, ao revés, configura, isso sim, a transferência de responsabilidade à autoridade administrativa solicitante e aos respectivos agentes fiscais, restando-se observar, pois, que o acesso a tais informações por parte das autoridades administrativas permanecerá restrito ao exercício das respectivas funções, ressalvadas as disposições contidas nos artigos 198 e 199 do Código Tributário Nacional.

A propósito, verifique-se que, em 24/02/2016, o Plenário do Supremo Tribunal Federal julgou o Recurso Extraordinário nº 601.314/SP e, na oportunidade, acabou fixando as teses de que (i) o artigo 6º da Lei Complementar nº 105/2001 não viola o direito fundamental ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos por meio do princípio da capacidade contributiva e estabelece os requisitos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal, bem como no sentido de que (ii) a Lei nº 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma nos termos do artigo 144, § 1º do Código Tributário Nacional.

Ao final, o referido *leading case* representativo do Tema nº 225 restou ementado nos seguintes termos:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO AO SIGILO BANCÁRIO. DEVER DE PAGAR IMPOSTOS. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÃO DA RECEITA FEDERAL ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/01. MECANISMOS FISCALIZATÓRIOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A TRIBUTOS DISTINTOS DA CPMF. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA. LEI 10.174/01.

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

³ Cf. STF, 2ª T., AIAR 655.298/SP, rel. Min. Eros Grau, set/07; STJ, 1ª T., REsp 943.304/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, mai/08.

2. Do ponto de vista da autonomia individual, o sigilo bancário é uma das expressões do direito de personalidade que se traduz em ter suas atividades e informações bancárias livres de ingerências ou ofensas, qualificadas como arbitrárias ou ilegais, de quem quer que seja, inclusive do Estado ou da própria instituição financeira.
3. Entende-se que a igualdade é satisfeita no plano do autogoverno coletivo por meio do pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva do contribuinte, por sua vez vinculado a um Estado soberano comprometido com a satisfação das necessidades coletivas de seu Povo.
4. Verifica-se que o Poder Legislativo não desbordou dos parâmetros constitucionais, ao exercer sua relativa liberdade de conformação da ordem jurídica, na medida em que estabeleceu requisitos objetivos para a requisição de informação pela Administração Tributária às instituições financeiras, assim como manteve o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, observando-se um translado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal.
5. A alteração na ordem jurídica promovida pela Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, uma vez que aquela se encerra na atribuição de competência administrativa à Secretaria da Receita Federal, o que evidencia o caráter instrumental da norma em questão. Aplica-se, portanto, o artigo 144, §1º, do Código Tributário Nacional.
6. Fixação de tese em relação ao item “a” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o translado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”.
7. Fixação de tese em relação ao item “b” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN”.
8. Recurso extraordinário a que se nega provimento.” (grifei).

Nesse contexto, atente-se que, de acordo com o artigo 99, *caput* do Novo Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, o entendimento firmado no Recurso Extraordinário nº 601.314/SP, o qual, aliás, foi julgado sob a sistemática da repercussão geral, deve ser reproduzido pelos conselheiros deste Tribunal. Veja-se:

“Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023

Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências.

Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica nos casos em que houver recurso extraordinário, com repercussão geral reconhecida, pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, sobre o mesmo tema decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos repetitivos.”

Toda essa linha de raciocínio bem demonstra que não há qualquer violação às garantias constitucionais ao sigilo bancário e à privacidade nas hipóteses em que a Autoridade

fiscal, em absoluta observância às normas de regência e sob o amparo da Lei, solicita, diretamente às instituições financeiras, a apresentação de movimentações e registros bancários dos contribuintes, não havendo que se falar, pois, na necessidade de autorização judicial para tanto.

Considerando, pois, que o procedimento de Requisição de Movimentação Financeira foi realizado com observância às normas de regência e sob o amparo da Lei, entendo que, no caso, tanto não há violação às garantias constitucionais do sigilo bancário e da privacidade, como, também, não há que se cogitar, aqui, de qualquer nulidade relativa ao referido procedimento e nem tampouco de que tal procedimento teria ensejado a nulidade dos Autos de Infração que, segundo os recorrentes, por estarem amparados em extratos bancários “contaminados”, devem ser declarados nulos à luz da teoria dos frutos da árvore envenenada.

Com base nessas razões, entendo por rejeitar a preliminar de nulidade dos Autos de Infração tal qual suscitada pelos Recorrentes AMETISTA ESTOFADOS, DIOGENYS e MARCELO.

3. Da análise das Alegações de Mérito

3.1. Das alegações de que os depósitos bancários não servem de fundamento para a presunção legal de omissão de rendimentos

Em suas razões meritórias, os Recorrentes AMETISTA ESTOFADOS, DIOGENYS e MARCELO sustentam, inicialmente que, a partir da edição do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, a existência de depósitos bancários cuja origem não é comprovada foi erigida à condição de presunção legal de omissão de receitas, sendo que, no âmbito das presunções, deve haver uma correlação segura e direta entre o fato conhecido (fato indiciário) e o fato desconhecido (provável), o que não ocorre entre os depósitos bancários e a omissão de rendimentos.

E, aí, partindo dessa linha de defesa, os Recorrentes alegam, ainda, que a movimentação bancária ou os meros depósitos em conta corrente não são suficientes para caracterizar a omissão de rendimentos e, por isso mesmo, não corporificam o fato gerador do imposto sobre a renda, nos termos do que determina o artigo 43, inciso I e II do CTN, do que se conclui que o lançamento por omissão de receita acabou tributando uma grandeza econômica que não é base de incidência do IRPJ, PIS, COFINS e CSLL.

Pois bem. Registre-se, de logo, que, a partir da promulgação do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, o legislador acabou estabelecendo uma presunção de rendimentos tributáveis pelo Imposto sobre a Renda sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos respectivos recursos creditados nas contas bancárias de depósitos ou de investimentos. Confira-se:

“Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Seção IV - Omissão de Receita

Depósitos Bancários

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). (Vide Medida Provisória nº 1.563-7, de 1997) (Vide Lei nº 9.481, de 1997)

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002).”

A presunção legal prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 acaba eximindo a Autoridade fiscal de comprovar a efetiva omissão de rendimentos. Quer dizer, a referida presunção estabelece que, em vez de ter de comprovar a efetiva ocorrência do fato gerador que, no caso, é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos tributáveis não oferecidos à tributação – esse é o fato desconhecido –, conforme prescreve o artigo 43 do Código Tributário Nacional⁴, caberá à Autoridade fiscal, portanto, comprovar apenas a existência do acontecimento tomado como fato presuntivo, ou seja, a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos – esse o fato conhecido.

⁴ Cf. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Afirma-se que a presunção exige a Autoridade fiscal de comprovar a efetiva omissão de rendimentos em contraponto à ideia de que há uma inversão do ônus da prova, porque, no caso, a Autoridade tem o *dever jurídico* de comprovar a ocorrência do fato gerador e não apenas o simples *ônus* de fazê-lo, de modo que, se não há que se falar na figura do *ônus*, também não haverá espaço para se falar na figura da *inversão do ônus*. Ora, o lançamento tributário de ofício apresenta a natureza de ato vinculado e, por isso mesmo, a Autoridade tem o dever jurídico de elaborá-lo com observância à própria Lei, nos termos do que determina o artigo 142 do Código Tributário Nacional.

De acordo com os ensinamentos de José Souto Maior Borges⁵,

“E, porque o procedimento de lançamento é vinculado e obrigatório, o seu objeto não é relegado pela lei à livre disponibilidade das partes que nele intervêm. É indisponível, em princípio, a atividade de lançamento – e, portanto, insuscetível de renúncia (...).O Fisco, entretanto, tem o dever - não o ônus - de verificar a ocorrência da situação jurídica tributária conforme ela se desdobra no mundo fático, com independência das chamadas provas pré-constituídas ou presunções de qualquer gênero. Coisa diversa seria afirmar que o Fisco tem não o dever, mas o ônus da prova. Se o procedimento administrativo é, em princípio, indisponível, nele não cabe a inserção da categoria jurídica em que o ônus consiste. Define-se sumariamente o ônus como a conduta não obrigatória a cujo não atendimento é inimputável qualquer sanção, dado que o seu atendimento configura apenas um requisito necessário para a obtenção de um determinado efeito útil. O ônus é, por definição, disponível. Consiste na situação jurídica em que alguém procura obter uma vantagem ou evitar uma desvantagem. Essa alternativa pressupõe necessariamente a renunciabilidade da situação jurídica subjetiva característica do ônus. Logo, não é exato supor - ao contrário do que geralmente se pensa - tenha o Fisco o ônus da prova e até o ônus do lançamento. Nem o Fisco prova a existência *in concreto* do fato jurídico tributário para obter a vantagem em que a remoção do ônus consiste, nem lança o tributo para remover o obstáculo à obtenção de uma vantagem. A aplicação da teoria do ônus ao procedimento administrativo tributário e, pois, ao lançamento é mais do que artificiosa: revela-se incabível, dados os termos precisos em que foi construída a figura do ônus nas outras províncias do Direito - sobretudo onde a conceituação teórica é mais refinada, no campo do Direito Privado [...].”

O objeto da tributação realizada a partir da presunção constante do artigo 42 da Lei nº 9.430/96 não é o depósito bancário ou a aplicação financeira em si considerados. A tributação aí tem por objeto a própria omissão de rendimentos que, por força da presunção, é considerada como tal a partir da ausência da comprovação da origem dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento, restando-se concluir, pois, que os depósitos bancários são unicamente utilizados como instrumento da apuração dos rendimentos presumidamente omitidos.

De todo modo, reconheça-se que a presunção do artigo 42 da Lei nº 9.430/96 está em consonância com as normas da Constituição Federal e com o artigo 43 do Código Tributário Nacional, porque, ainda que os depósitos bancários ou aplicações financeiras não correspondam à renda ou aos proventos, é a própria Lei que prescreve que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento cuja origem não restar comprovada serão considerados como rendimentos omitidos. A correlação entre os depósitos bancários e/ou as aplicações financeiras e a presunção de omissão de rendimentos foi instituída pela própria Lei.

⁵ BORGES, José Souto Maior. Lançamento Tributário. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 121-122.

Fixadas essas premissas, observe-se que, no caso concreto, a empresa CHACCO DISTRIBUIDORA não foi encontrada no endereço fornecido à Administração tributária, o que acabou ensejando na publicação do Edital de intimação n.º 221/2012 (fls. 09). A empresa não apresentou quaisquer manifestações ou documentos que pudessem comprovar a origem dos respectivos depósitos bancários, porque, de acordo com a Autoridade, tratava-se de pessoa jurídica inexistente que, a propósito, havia sido constituída apenas de “fachada”. E tanto é que, logo na sequência, a empresa foi declarada inapta através do Ato Declaratório Executivo DRF/MRA n.º 23, de 25 de junho de 2012, proferido pelo Delegado da Receita Federal do Brasil em Marília – SP (fls. 23).

Além disso, registre-se que os sócios ANTÔNIO MAURICIO STOCCO e SHYRLEY XAVIER DAS CHAGAS também foram intimados a esclarecer os fatos e apresentar a documentação tal qual solicitada e, no final, também não foram localizados nos respectivos endereços cadastrados e informados à Receita Federal do Brasil. E, aí, com base nas Declarações de Informações sobre Movimentações Financeiras – DIMOFs, a Autoridade fiscal constatou que, em 2009 e 2010, a CHACHO DISTRIBUIDORA havia movimentado R\$ 30.040.648,00, daí que, em 19/07/2012, acabou requisitando informações sobre a movimentação financeira – RMF junto aos Bancos Itaú, Unibanco e Cooperativa Sicredi, conforme se verifica dos trechos extraídos do TVF de fls. 1.889/1.901:

“TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

[...]

3 - A pessoa jurídica foi constituída em 03/04/2009 (doc. 02), com o objeto social de “a distribuição de estofados e sofá”. As vendas declaradas ao Fisco Estadual atingiram R\$ 24.009.613,00 no período de 05-2009 a 01-2010.

4 - A pessoa jurídica foi intimada por Edital (doc.03), afixado nas dependências desta DRF, tendo em vista que a PJ não foi localizada na endereço declarado à RFB (doc. 3a).

5 - Como a pessoa jurídica não foi localizada no endereço declarado, sua inscrição no CNPJ foi declarada inapta, mediante o ADE Executivo DRF/MRA n.º 23 de 25/06/2012 (doc.05), com base no que foi apurado no processo administrativo n.º 13830.721539/2012-17.

6 - Os sócios, Antonio Maurício Stocco, CPF n.º 140.881.779-91 e Shyrley Xavier das Chagas, CPF n.º 452.432.479-87, foram intimados para esclarecer os fatos e apresentar a documentação pertinente e não foram localizados no endereço declarado à RFB (doc. 07 e 08).

7 - Com base na Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira - DIMOF (doc. 06), verificamos a ocorrência de movimentação financeira em 2009 e 2010, no montante de R\$ 30.040.648,00, nos Bancos Itau, Unibanco e Cooperativa Sicredi, conforme discriminado abaixo:

Mês/ano	CRÉDITOS UNIBANCO	CRÉDITOS ITAU	CRÉDITOS SICREDI
mai/09	300,00		
jun/09	370.902,38		
jul/09	644.683,32		
ago/09	1.290.066,69		
set/09	1.428.037,56		
out/09	2.233.370,08		
nov/09	2.548.102,13		
dez/09	3.078.393,22		
jan/10	2.332.379,45	-	-
fev/10	2.251.253,72	-	20,00
mar/10	3.183.166,37	-	-
abr/10	2.264.333,88	-	425.961,62
mai/10	590.238,95	727.927,52	1.137.843,33
jun/10		1.292.361,38	973.255,42
jul/10		775.455,29	936.655,41
ago/10		121.737,48	190.249,76
set/10		42.187,96	327.942,69
out/10		8.723,83	346.672,50
nov/10		6.579,66	320.693,54
dez/10		3.826,25	187.627,32
Total	22.215.227,75	2.978.799,37	4.846.921,59

8- Em 19/07/2012, com base no relatório fiscal (doc. 09), foram requisitadas informações sobre a movimentação financeira - RMF, junto aos Bancos indicados no item 7.

9 - As RMF e os extratos bancários apresentados pelos Bancos, compõem os documentos 10, 11 e 12.

10 - Em 23/10/2012, a cooperativa Sicredi (doc. 12), apresentou junto com os extratos bancários, os seguintes documentos:

- a - cópia do contrato social da Chacco Distribuidora de Estofados Ltda.;
- b - cópia da ficha de abertura de conta de depósito à vista;
- c - cópia do cartão de autógrafo;
- d - cópia do cadastro de pessoas física e jurídica.

11 - Com base nos extratos bancários apresentados pelas instituições financeiras apuramos no demonstrativo (doc. 13), os valores individualizados da movimentação financeira, excluídos os cheques depositados devolvidos, as transferências entre contas e os resgates de aplicações financeiras.

12 - Apuramos, também, os valores recebidos mediante TED, do “cliente” Lojas CEM S/A (doc. 14) e os valores remetidos mediante TED, para Araguari Móveis Ltda, Pássaro Azul Estofados Ltda e Estosul Serviços de Montagem de Móveis e Estofados Ltda (doc. 15).”

E, aí, tendo em vista que a empresa CHACCO DISTRIBUIDORA não apresentou quaisquer justificativas ou documentos que pudessem comprovar a origem dos depósitos bancários, a Autoridade fiscal, após expurgar os cheques depositados devolvidos, as transferências entre contas e os resgates de aplicações financeiras, acabou considerando o montante dos depósitos não comprovados como receita omitida.

Ora, se a norma jurídica prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430/96 estabelece uma presunção *iuris tantum* ou relativa, caberia à própria EMPRESA CHACCO DISTRIBUIDORA DE ESTOFADOS LTDA. ou aos seus sócios apresentarem documentos hábeis e idôneos

relativos à comprovação da origem dos respectivos depósitos, os quais, a rigor, poderiam afastar a referida presunção, o que não ocorreu no caso concreto.

Com efeito, entendo por não acolher as alegações meritórias formuladas pelos recorrentes AMETISTA ESTOFADOS, RICARDO e DIOGENYS no sentido de que a movimentação bancária ou os meros depósitos em conta corrente não são suficientes para caracterizar a omissão de rendimentos e, por isso mesmo, não corporificam o fato gerador do imposto sobre a renda, nos termos do que determina o artigo 43, inciso I e II do Código Tributário Nacional.

3.2. Da alegação sobre o não cabimento do arbitramento do Lucro

Quanto ao não cabimento do arbitramento do Lucro, os Recorrentes AMETISTA ESTOFADOS, DIOGENYS e RICARDO sustentam, em síntese, que a legislação tributária relaciona, de forma taxativa, as hipóteses em que a Autoridade pode desconsiderar o lucro líquido e mensurá-lo pelo método do arbitramento, o qual deve ocorrer em casos extremos.

Ademais, os Recorrentes alegam que, no caso concreto, a Autoridade fiscal acabou arbitrando o lucro com fundamento no artigo 530, inciso II do RIR/99, sendo que não houve a determinação nem a concessão de prazo para que a empresa regularizasse a contabilidade, nem tampouco foram apontadas as deficiências e situações que não permitiram visualizar o lucro líquido pelo método do lucro real, de modo que, tendo em vista que os sócios da empresa não foram encontrados, a Autoridade entendeu por adotar essa forma de tributação, de modo que, no final, o lançamento deve ser julgado improcedente.

Dito isto, note-se, de plano, que o cálculo do Imposto de Renda com base no lucro arbitrado constitui uma forma simplificada de apuração e ocorre quando a Autoridade fiscal verifica o não cumprimento das disposições vigentes quanto à manutenção da escrituração fiscal e de outras obrigações acessórias. Na verdade, a Lei estabelece o arbitramento como sistema para quantificação da base de cálculo do imposto tão-somente em determinadas hipóteses fáticas arroladas *numerus clausus*, as quais refletem situações em que, na ótica legal, não é possível a apuração segura pelo lucro real⁶.

A rigor, registre-se que o arbitramento do Lucro apenas será cabível nas situações previstas no artigo 47 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, o qual, a rigor, foi replicado no artigo 530 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99), aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999⁷. Confira-se:

“Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999

Subtítulo V – Lucro Arbitrado

Capítulo I - Hipóteses de arbitramento

⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de renda (2020). v. 1. São Paulo: IBDT, 2020, p. 553.

⁷ De acordo com o artigo 144 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, “o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.

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

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

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

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

b) determinar o lucro real;

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

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

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

Veja-se, pois, que, a partir da constatação da ocorrência de uma das hipóteses acima elencadas, o Fisco Federal tem o poder-dever de arbitrar o Lucro da pessoa jurídica sob pena de admitir a incidência do IRPJ e da CSLL sobre montante que, sabidamente, não corresponde ao lucro e, deste modo, acabar ignorando solenemente o princípio da capacidade contributiva. O arbitramento do lucro é, no final, e por assim dizer, um meio de efetivação do princípio constitucional da igualdade tributária, sendo que a Autoridade não pode confundir o arbitramento com a arbitrariedade.

De acordo com Ives Gandra da Solva Martins e Maria Inês Murgel⁸,

“Nas hipóteses de arbitramento, a arbitrariedade será evitada com a rígida observância do princípio da reserva legal, do qual se infere que os atos de administração tributária, dentre os quais se destaca o lançamento, são atos administrativos vinculados. E é exatamente por essa razão que o arbitramento não pode ser confundido com uma atribuição legal de liberdade (discricionariedade) administrativa, porquanto representa um processo técnico alternativo e estrito para apuração do tributo devido. Tanto assim é que a própria parte final do art. 148 do Código Tributário Nacional ressalva a possibilidade de avaliação contraditória, administrativa ou judicialmente, por parte do sujeito passivo da obrigação tributária. Não fosse assim, ou seja, se o arbitramento fosse um ato discricionário da Administração, não haveria que se cogitar em avaliação contraditória realizada em juízo, conforme previsão do Código Tributário Nacional.”

No caso concreto, observe-se que a Autoridade fiscal entendeu por realizar o arbitramento do lucro com fundamento no artigo 530, inciso III do Decreto n.º 3.000/99, uma vez que tanto a empresa CHACCO DISTRIBUIDORA quanto os Srs. ANTONIO MAURICIO STOCCO e SHYRLEY XAVIER DAS CHAGAS foram intimados para apresentar os livros e

⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva; MURGEL, Maria Inês. Base de cálculo do lucro arbitrado para apuração do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro – a Forma Jurídica para calculá-la. In: Revista Dialética de Direito Tributário n.º 193, out/2011, p. 178.

documentos relativos à escrituração comercial e fiscal da empresa (Diário, Razão, Registro de Entradas, Registro de Saídas, DCTF's e DIPJ's omitidas, com a movimentação financeira regularmente escriturada), conforme se verifica, respectivamente, do Termo de Início de Procedimento Fiscal de fls. 02/03 e dos Termos de Intimação de fls. 25/26 e 28/29, e, no final, permanecerem silentes e deixaram de apresentar os documentos tais quais solicitados, conforme se verifica da Descrição dos Fatos e Enquadramentos Legais que compõem o Auto de Infração de IRPJ (fls. 1.903/1.909):

“Razão do arbitramento no(s) período(s): 06/2009 09/2009 12/2009 03/2010 06/2010 09/2010 12/2010

Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que o contribuinte notificado a apresentar os livros e documentos da sua escrituração, conforme Termo de Início de Fiscalização e termo(s) de intimação em anexo, deixou de apresenta-los.

Enquadramento Legal:

A partir de 01/04/1999

Art. 530, inciso III, do RIR/99”.

A título de complementação, veja-se, ainda, que a própria AMETISTA ESTOFADOS foi intimada a apresentar cópias das notas fiscais e da escrituração por conta de eventuais vendas realizadas em 2009 e 2010 para a CHACCO DISTRIBUIDORA e, na oportunidade, informou que não localizou qualquer operação de vendas à empresa CHACCO DISTRIBUIDORA, conforme se verifica dos trechos extraídos do TVF (fls. 1.892):

“24 - Com base nas notas fiscais de devolução de compra emitidas por Novo Mundo Móveis e Utilidades Ltda. (doc. 29), através da descrição do estofado, foi possível identificar o nome do fabricante do produto. Por isso, em 19/06/2012, Ametista Estofados Ltda, CNPJ 81.718.199/0001-90, foi intimada (doc. 30), para apresentar cópias das notas fiscais e da escrituração por conta de eventuais vendas efetuadas em 2009 e 2010, para Chacco Distribuidora de Estofados Ltda.

25 - Em 28/06/2012, a pessoa jurídica respondeu (doc.30) ao Termo de Intimação Fiscal, para informar ‘... que não localizou qualquer operação de vendas efetuadas nos anos de 2009 e 2010, para empresa fiscalizada Chacco Distribuidora de Estofados Ltda., inscrita no CNPJ sob nº 10.795.148/0001-13’.”

E, aí, a Autoridade fiscal acabou considerando os extratos bancários e as vendas de produtos realizadas através de interpostas pessoas para fins de identificar a receita bruta sobre a qual o lucro arbitrado foi fixado e o imposto exigido foi apurado, tudo isso com fundamento nos artigos 518, 519, 532 e 537 do Decreto nº 3.000/99.

Nesse contexto, verifique-se que a jurisprudência deste Tribunal administrativo é uníssona quanto à possibilidade de arbitramento do lucro nas hipóteses em que a pessoa jurídica deixa de exibir e apresentar os livros e documentos de sua escrituração comercial e contábil quando, no caso, é regularmente solicitada a fazê-lo, conforme se verifica do precedente citado a seguir:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário:2005, 2006

ARBITRAMENTO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.

Verificadas as características do caso concreto, mandatário o arbitramento do lucro da pessoa jurídica que, durante a ação fiscal, deixou de exibir escrituração que a ampararia na tributação com base no lucro real.

(Processo n.º 19515.002998/2010-95.Acórdão n.º 9101-003.201. Sessão de 07/11/2017. Publicado em 15/12/2017).”

É de se concluir, portanto, que a falta de apresentação de livros e documentos comerciais e fiscais por parte da empresa CHACCO DISTRIBUIDORA acabou ensejando o arbitramento do lucro, o qual, a propósito, foi realizado corretamente pela Autoridade fiscal com estrita observância à hipótese prevista no artigo 530, inciso III do Decreto n.º 3.000/99.

Por essas razões, entendo que as alegações meritorias lançadas pelos Recorrentes AMETISTA ESTOFADOS, RICARDO e DIOGENYS quanto ao não cabimento do arbitramento do Lucro não devem ser aqui acatadas.

3.3. Das alegações sobre a atribuição da responsabilidade tributária

De plano, percebe-se, de logo, que a Autoridade fiscal entendeu por responsabilizar a empresa AMETISTA ESTOFADOS e os Srs. DIOGENYS e RICARDO com base nos artigos 124, inciso I e 135, inciso III do Código Tributário Nacional, porquanto constatou que a empresa CHACCO DISTRIBUIDORA era uma pessoa jurídica inexistente e havia sido constituída de “fachada” por interpostas pessoas, bem assim que, ainda que as beneficiárias dos pagamentos emitidos pela CHACCO DISTRIBUIDORA possuíssem razões sociais distintas, estavam sob a mesma direção, controle e administração e integravam o grupo econômico liderado pela AMETISTA ESTOFADOS, cujos sócios reais eram os Srs. RICARDO e DIOGENYS.

A Autoridade fiscal expôs, de forma claro, os motivos pelos quais entendeu por atribuir a responsabilidade tributária às respectivas pessoas, de acordo com o que restou delineado no Resumo dos Fatos Apurados pela Fiscalização constante do TVF (fls. 1.889/1.901), conforme se verifica abaixo:

“RESUMO DOS FATOS APURADOS PELA FISCALIZAÇÃO

54 - Chacco Distribuidora de Estofados Ltda., pessoa jurídica inexistente de fato, cujos sócios não foram localizados no endereço declarado, é uma PJ de fachada, constituída por interpostas pessoas, Antonio Maurício Stocco e Shyrley Xavier das Chagas. Movimentou, em 2009 e 2010, recursos financeiros oriundos da venda de estofados da Gralha Azul Ind. Com. De Estofados Ltda. e não recolheu os tributos devidos, emitindo notas fiscais para acobertar as vendas de Gralha Azul - Ametista, conforme relatado nos itens 15 a 19.

[...]

56 - Verifica-se que as pessoas jurídicas referidas no item 34, beneficiárias dos pagamentos feitos com cheques sacados no caixa, emitidos por Chacco Distribuidora de Estofados Ltda, apesar de possuírem razões sociais distintas estão sob a mesma direção, controle e administração e integram o grupo econômico liderado por Gralha Azul Indústria e Comércio de Estofados Ltda - Ametista Estofados Ltda.

57 - Também resta demonstrado, a utilização de “laranjas”, na constituição de Estosul Estofados Ltda., e Pássaro Azul Estofados Ltda - EPP, eis que os sócios não revelam capacidade econômica, nem obtém benefícios da participação societária, visto que trabalham noutras empresas não componentes do grupo, percebendo rendimentos que sugerem emprego de baixa qualificação profissional, ou recebem benefício básico da Previdência Social.

[...]

60 - Os fatos apurados evidenciam ação deliberada de fraudar a Fazenda Pública mediante a constituição de sociedades de fachada, com o concurso de “laranjas”, ou a transferência para “laranjas” de sociedades com passivo tributário, com o intuito de eximir-se do pagamento dos tributos devidos. São beneficiários da fraude os sócios de Gralha Azul Indústria e Comércio de Estofados Ltda/ Ametista Estofados Ltda, Ricardo Carandina e Diogenys Marcelo Carandina.”

Por questões didáticas, penso que seja mais adequado analisar os institutos da responsabilidade solidária e da responsabilidade de terceiros em tópicos separados.

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

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

“Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

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.”

Veja-se que, ao associar a locução *interesse comum* à expressão *situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*, o legislador deixou claro que não é qualquer interesse comum que pode ser considerado como suficiente para a aplicação da regra da responsabilidade solidária, de modo que o mero interesse social, moral ou econômico, enquanto pressuposto fático do tributo, não autoriza, pois, a aplicação da responsabilidade solidária. O *interesse comum* cuja presença cria a solidariedade não é um interesse meramente de fato, mas, sim, um interesse jurídico que, a rigor, é aquele que decorre de uma situação jurídica⁹.

Ou seja, o interesse jurídico é aquele 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.

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional: Artigos 96 a 138.. vol. 2. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 460-461.

Nas palavras de Ramon Tomazela Santos¹⁰,

“(…) 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 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 (...).”

Portanto, pode-se dizer que 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.

No caso concreto, observe-se que a Autoridade fiscal foi um tanto exitosa ao reunir evidências de que os responsáveis tributários AMETISTA ESTOFADOS, DIOGENYS e RICARDO utilizaram-se da constituição de sociedades de “fachada” e do concurso de “laranjas” ou, ainda, da transferência para “laranjas” de sociedades com passivos tributários e, no caso, fizeram uso da CHACCO DISTRIBUIDORA, enquanto sociedade de “fachada”, ou seja, enquanto interposta pessoa, com o intuito de eximirem-se do pagamento dos tributos devidos, o que significa dizer, portanto, que a responsabilidade solidária prevista no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional não foi atribuída em decorrência de quaisquer interesses econômicos.

Os fatos apurados e delineados pela Autoridade fiscal no bojo do TVF nos autoriza a concluir nesse sentido.

Em primeiro lugar, veja-se que a empresa CHACCO DISTRIBUIDORA não foi localizada no endereço declarado à RFB e, por isso mesmo, foi declarada inapta. Além disso, os seus sócios ANTONIO MAURICIO STOCCO e SHYRLEY XAVIER DAS CHAGAS também não foderam localizados nos seus respectivos endereços.

Em segundo lugar, note-se que, a partir dos extratos bancários apresentados pelas instituições financeiras Banco Itaú, Unibanco e Cooperativa Sicredi, a Autoridade apurou que a CHACHO DISTRIBUIDORA havia recebido valores da empresa LOJAS CEM S/A e havia remetido valores, mediante TEDs, para as empresas ARAGUARI MÓVEIS LTDA., PÁSSARO

¹⁰ SANTOS, Ramon Tomazela. Responsabilidade tributária e grupo econômico. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 238, jul./2015, p. 108, 120-121.

AZUL ESTOFADOS LTDA. e ESTOSUL SERVIÇOS DE MONTAGEM DE MÓVEIS E ESTOFADOS LTDA.

Em terceiro lugar, confira-se que, ao comparecer à sede das LOJAS CEM S/A para identificar o efetivo fornecedor dos estofados adquiridos da CHACCO DISTRIBUIDORA, a Autoridade constatou, a partir de entrevista com o comprador AGNALDO CESÁRIO, que o Sr. “ROGÉRIO”, que figurava no pedido de compra nº 075.823 (doc. 21), é empregado da AMETISTA ESTOFADOS, cujos sócios reais eram os Srs. DIOGENYS e RICARDO, bem assim que a AMETISTA ESTOFADOS era administrada pela sócia MARIA DAS GRAÇAS MORINI AJAIME, que, aliás, era pensionista da Previdência Social e recebia o salário mínimo de R\$ 585,39.

Por fim, registre-se que, a partir dos relatórios apresentados pelas instituições bancárias, a Autoridade fiscal também apurou que diversos cheques que eram sacadas no Unibanco eram depositados na conta nº 22921-0 que, a propósito, era mantida na Cooperativa Sicredi de Mandaguari/PR e tinha como titular a empresa ARAGUARI MÓVEIS LTDA., bem como que a ESTOSUL SERVIÇOS DE MONTAGEM DE MÓVEIS E ESTOFADOS LTDA. era de propriedade da GRALHA AZUL / AMETISTA ESTOFADOS que, aliás, era quem contratava, administrava, assalariava e fiscalizava os empregados da ESTOSUL.

Confira-se, pois, o que a Autoridade relatou no TVF que bem corrobora as informações que, por ora, estamos por levantar:

5 - Como a pessoa jurídica não foi localizada no endereço declarado, sua inscrição no CNPJ foi declarada inapta, mediante o ADE Executivo DRF/MRA nº 23 de 25/06/2012 (doc.05), com base no que foi apurado no processo administrativo nº 13830.721539/2012-17.

6 - Os sócios, Antonio Maurício Stocco, CPF nº 140.881.779-91 e Shyrley Xavier das Chagas, CPF nº 452.432.479-87, foram intimados para esclarecer os fatos e apresentar a documentação pertinente e não foram localizados no endereço declarado à RFB (doc. 07 e 08).

[...]

8- Em 19/07/2012, com base no relatório fiscal (doc. 09), foram requisitadas informações sobre a movimentação financeira - RMF, junto aos Bancos indicados no item 7.

9 - As RMF e os extratos bancários apresentados pelos Bancos, compõem os documentos 10, 11 e 12.

[...]

11 - Com base nos extratos bancários apresentados pelas instituições financeiras apuramos no demonstrativo (doc. 13), os valores individualizados da movimentação financeira, excluídos os cheques depositados devolvidos, as transferências entre contas e os resgates de aplicações financeiras.

12 - Apuramos, também, os valores recebidos mediante TED, do “cliente” Lojas CEM S/A (doc. 14) e os valores remetidos mediante TED, para Araguari Móveis Ltda, Pássaro Azul Estofados Ltda e Estosul Serviços de Montagem de Móveis e Estofados Ltda (doc. 15).

13- Em 14/11/2012, Lojas CEM S/A, foi intimada (doc. 16) para apresentar os documentos correspondentes às TED enviadas para Chacco (doc. 14). Em 28/11/2012, a empresa apresentou cópias dos pedidos feitos no período de 04-2009 a 06-2010; cópia das notas fiscais do período de 05-2009 a 06-2010 (doc. 17 a - 17o).

14- Em 20-08-2013, Lojas CEM S/A, foi reintimada (doc. 19), para apresentar os conhecimentos de transporte rodoviário de carga correspondentes às notas fiscais de aquisição apresentadas em 28/11/2012, e esclareceu (doc.19), que “as compras foram na modalidade CIF, resultando o custo do frete por conta do emitente das notas fiscais”.

15 - Tendo em vista que a resposta dada a intimação de 20/08/2013, não esclareceu as indagações da fiscalização, em 17/10/2013, comparecemos à sede de Lojas CEM S/A, para identificar o efetivo fornecedor dos estofados “adquiridos” de Chacco Distr. de Estofados Ltda, e constatamos no Termo de Diligência Fiscal (doc. 20), mediante entrevista com o comprador Agnaldo Cesário, que o “Rogério” que figura no pedido de compra número 075.823 (doc 21), é a pessoa que ele contata, através do telefone celular 043 9924 0022, para fazer as aquisições de estofados; apresentou também uma cópia do cartão de visitas de Diogenys Marcelo Carandina, com o timbre "Gralha Azul - Estofados", identificado por Agnaldo como o chefe do “Rogério” (doc.20).

[...]

18 - Em 29/10/2013, Rogério de Oliveira Lopes, foi intimado mediante o Termo de Intimação Fiscal (doc. 23). Na resposta, de 01/11/2013, informou: “.. os cheques 0028, 00147, que corresponde ao pagamento de comissões de intermediação de negócios prestado perante aos clientes da empresa Chacco Dist de Estofados”.

19 - Mediante pesquisas nos cadastros da RFB (doc.23), verificamos que Rogério de Oliveira Lopes, CPF nº 523.375.619-68, é empregado de Ametista Estofados Ltda., desde 08/12/2000. Ametista Estofados Ltda, CNPJ nº 81.718.199/0001-90, é a nova razão social de Gralha Azul Indústria e Comércio de Estofados Ltda. O nome empresarial foi alterado em 26/08/2009, conforme oitava alteração do contrato social (doc. 24).

[...]

21 - Diogenys Marcelo Carandina, CPF nº 593. 115.769-72 e Ricardo Carandina, CPF nº 810.639.709-20, são sócios da Gralha Azul/Ametista desde 23-01-1991 (doc. 26).

[...]

26 - Ainda, no que tange à Ametista Estofados Ltda, inscrita no CNPJ sob 81.718.199/0003-51, em 18/10/2013, mediante diligência (doc.31) feita no endereço do estabelecimento, à Rua Rivadávia Marques Junior, 357 - Centro - Itapeva - SP, verificamos que no local encontra-se instalada uma loja de estofados. O estabelecimento é administrado pela sócia Maria das Graças Morini Ajaime, que estava ausente na oportunidade.

27 - Verificamos nos registros da RFB que Maria das Graças Morini Ajaime, é pensionista da Previdência Social (doc. 32), desde 31-01-2002, e recebe o salário mínimo; R\$ 585,39 foi o valor do benefício recebido em 09/2013, através da agência São José dos Pinhais/PR, da Caixa Econômica Federal

28 - Tendo em vista os valores expressivos que transitaram na conta nº 224206, mantida na agência 394 do Unibanco, em nome da Chacco, em 23-1-2013, com base no relatório (doc. 33), solicitamos mediante a RMF nº 0811800 2013 000001-9 (doc. 34), cópias dos documentos de débito e crédito discriminados no relatório anexo à RMF, para através da origem/destino dos recursos identificar clientes/fornecedores da fiscalizada.

29 - Em 14/03/2013, o banco Itau-Unibanco, apresentou o relatório (doc. 34) dos cheques compensados, relação das cobranças especiais recebidas e relatório e transferências de valores entre contas correntes. Os documentos solicitados na RMF não foram apresentados.

30 - Com base nos relatórios dos cheques compensados, apresentados pelo Itau Unibanco, identificamos diversos cheques sacados contra o Unibanco, depositados na conta 22921-0 da Cooperativa Sicredi de Mandaguari/PR.

Conforme documento (doc. 35), obtido mediante RMF 0811800 2013 00027-2, junto à Cooperativa Sicredi, a conta nº 22.921-0, é de titularidade de Araguari Móveis

Ltda., inscrita no CNPJ sob nº 09.136.339/0001-94. O documento datado de 30 de março de 2010, autoriza a agência bancária a sacar R\$ 8.973,69 (oito mil novecentos e setenta e três reais e sessenta e nove centavos) de tal conta. O documento está assinado por Antonio Maurício Stocco, um dos sócios da Chacco Distribuidora de Estofados Ltda.

[...]

34 - Através do demonstrativo denominado " Anexo I - Destinação dos Recursos - Complemento de Resposta a RMF nº 0811800 2013 00027-2 - Chacco Distribuidora de Estofados Ltda.", apresentado pela Sicredi (doe. 42), esta fiscalização identificou pagamentos feitos com cheques sacados no caixa, emitidos por Chacco Distribuidora de Estofados Ltda, aos fornecedores das pessoas jurídicas seguintes:

<u>Fornecedor</u>	<u>Sacado</u>
Têxtil Beretta Rossi Ltda	BLusa Estofados Ltda e Bigflex Estofados Ltda
CBP - Cia Brasileira Poliuretanos	Gralha Azul Ind. Com. Estofados Ltda.
CBP - Cia Brasileira Poliuretanos	B Lusa Estofados Ltda
CBP - Cia Brasileira Poliuretanos	Bigflex Estofados Ltda.
Vaz e Cruz Ltda.	Ricardo Carandina
Nicoletti Ind. Têxtil S/A	Bigflex Estofados Ltda.
Agropel Ind. Papel e Madeira Ltda	Gralha Azul Ind. Com. Estofados Ltda.
Agropel Ind. Papel e Madeira Ltda	B Lusa Estofados Ltda
Agropel Ind. Papel e Madeira Ltda	Bigflex Estofados Ltda
Têxtil J. Serrano Ltda	Ametista Estofados Ltda.
Sanko-Espumas Ind. Com. Ltda	B Lusa Estofados Ltda
Sanko-Espumas Ind. Com. Ltda	Bigflex Estofados Ltda
Tamtex Confecção Com. Malhas Ltda	Bigflex Estofados Ltda
Tamtex Confecção Com. Malhas Ltda	B Lusa Estofados Ltda
Soft-Spuma Ind. Com. Ltda	Gralha Azul Ind. Com. Estofados Ltda
FA Maringá Ltda.	Bigflex Estofados Ltda
FA Maringá Ltda.	B Lusa Estofados Ltda
FA Maringá Ltda.	Gralha Azul Ind. Com. Estofados Ltda

35 — Os fornecedores identificados no item anterior foram intimados via correio, e apresentaram os documentos relativos às vendas para as empresas componentes do grupo económico, basicamente fornecimento de insumos.

37 - Nas notas fiscais verifica-se a aquisição de insumos diversos utilizados principalmente na produção de estofados, como por exemplo: espuma adquirida de FA Maringá Ltda., flocos de verdadeiro grupo/consórcio ... e que o primeiro reclamado (Estosul) é de propriedade da segunda Re (Gralha Azul)... haja vista que a reclamada (Gralha Azul) é quem contrata, administra, assalaria, fiscaliza os empregados da primeira reclamada."

Ora, quando a pessoa jurídica é utilizada como sociedade de "fachada" para encobrir ou mascarar atos praticados por terceiros, decerto que ela não tem finalidade própria e, aí, tal como uma espécie de "casca", já que nada faz, acaba sendo usada por terceiro(s) que age(m) efetivamente em seu nome, do que restará configurada a interposição fraudulenta de pessoas. E, aí, constatada a fraude, a Autoridade fiscal tem o dever de atingir o(s) real(is) sujeito(s) passivo(s), sendo que, para fazê-lo, desprezará o negócio aparente por se tratar de negócio simulado e atingirá diretamente aquele(s).

Em casos tais, frise-se que os responsabilizados não apenas ostentam a condição de sócios de fato da sociedade jurídica que é constituída apenas de "fachada", administrando-a em nome das interpostas pessoas integradas ao quadro social da pessoa jurídica, como, também, destinam o patrimônio da sociedade de acordo com seus interesses particulares, sem contar que, não raras as vezes, acabam estabelecendo uma espécie de atuação negocial conjunta entre a sociedade de "fachada" e as outras empresas que são de suas titularidades, caracterizando,

portanto, o interesse comum jurídico na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, nos termos do que prescreve o artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional.

A jurisprudência deste Tribunal tem encampada essa mesma linha de entendimento, conforme se verifica dos precedentes a seguir citados:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003, 2004

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, INCISO I, DO CTN. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS NO QUADRO SOCIAL. INTERESSE COMUM. CABIMENTO.

Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão do interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação tributária quando demonstrado que o responsabilizado ostentava a condição de sócio de fato da autuada, administrando-a em nome das interpostas pessoas integradas ao quadro social da pessoa jurídica, e inclusive destinando seu patrimônio segundo seus interesses particulares.

[...]

(Processo nº 13961.720342/2015-18. Acórdão nº 9101-004.522. Sessão de 07/11/2019. Acórdão publicado em 03/12/2019).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005

SOCIEDADE QUE SE COMPORTA COMO SOCIEDADE DE FATO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA E ILIMITADA PARA OS SÓCIOS DE FATO.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (CTN, art. 124, I). Em condições normais, o sistema jurídico prevê apartação patrimonial entre a pessoa jurídica e as pessoas que compõem o seu quadro societário (sócios de direito). Mas a utilização fraudulenta de pessoa jurídica afasta essa apartação patrimonial, e os sócios de fato respondem solidária e ilimitadamente pelas obrigações surgidas de sua empresa (negócio/ empreendimento). A sonegação de tributo perpetrada via utilização fraudulenta da pessoa jurídica, mediante interposição de pessoas, faz com que a pessoa jurídica seja tratada de modo semelhante a uma sociedade de fato (porque se comporta como tal), situação em que as pessoas envolvidas, por se encontrarem na mesma posição jurídica em relação ao fato gerador, respondem solidária e ilimitadamente pelos débitos surgidos do negócio.

[...]

(Processo nº 19515.001263/2009-19. Acórdão nº 9101-002.954. Sessão de 03/07/2017. Acórdão publicado em 21/08/2017)”.

De fato, não restam dúvidas de que a empresa AMESTISTA ESTOFADOS e os Srs. DIOGENYS e RICARDO utilizaram-se da constituição de sociedades de “fachada” e do concurso de “laranjas” ou, ainda, da transferência para “laranjas” de sociedades com passivos tributários e, no caso, fizeram uso da CHACCO DISTRIBUIDORA, enquanto interposta pessoa, com o intuito de eximirem-se do pagamento dos tributos devidos, atraindo, portanto, a aplicação da responsabilidade tributária por interesse comum prevista no artigo 124, I do CTN.

Com base em tais argumentos, entendo por manter a responsabilidade solidária da empresa AMETISTA ESTOFADOS e dos Srs. DIOGENYS e RICARDO.

3.3.2 Da responsabilidade tributária com fundamento no artigo 135, III do CTN

Além de analisar a controvérsia sob a perspectiva do artigo 124, inciso I do CTN, confira-se que, no caso concreto, a responsabilidade tributária também foi atribuída com fundamento no artigo 135, inciso III do CTN, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

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 Paulsen¹¹,

“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.”

A título de informação, registre-se que a jurisprudência deste Tribunal tem encampado essa linha de entendimento, conforme se verifica do precedente citado a seguir:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

¹¹ 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.

[...]

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO. ART. 135 DO CTN. MOTIVAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA. IMPROCEDÊNCIA.

A simples qualificação de sócio, por si só, é insuficiente para a aplicação do artigo 135 do CTN. Inexistindo motivação ou prova de que a pessoa praticou conduta dolosa que caracterize excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatutos, não há que se falar em responsabilidade tributária pessoal.

[...]

(Processo nº 13971.724408/2014-49. Acórdão nº 1201-001.925. Sessão de 19/10/2017. Publicado em 24/11/2017).”

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 Derzi¹²,

“(...) 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*,

¹² DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro, Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed., Forense, 1999, p. 756.

contrato social ou estatuto; e, além disso, (iiii) 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.

No caso concreto, observe-se que a Autoridade fiscal apurou que os responsáveis tributários AMETISTA ESTOFADOS, DIOGENYS e RICARDO utilizaram-se da constituição de sociedades de “fachada” e do concurso de “laranjas” ou, ainda, da transferência para “laranjas” de sociedades com passivos tributários e, no caso, fizeram uso da CHACCO DISTRIBUIDORA, enquanto interposta pessoa, com o intuito de eximirem-se do pagamento dos tributos devidos, configurando aí a interposição fraudulenta de pessoas apta a ensejar a responsabilidade pessoal com fundamento no artigo 135, inciso III do CTN, sendo que a responsabilidade pessoal não deve albergar a empresa AMETISTA ESTOFADOS justamente por se tratar de sociedade jurídica a qual, por óbvio, não pode ser tratada enquanto diretor ou gerente.

A rigor, observe-se que a jurisprudência deste Tribunal tem sustentado que o uso fraudulento de pessoas jurídicas mediante interposição de pessoas leva à responsabilização com fundamento no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional. Confira-se:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2003, 2004

[...]

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 ostentavam a condição de administradores de fato da autuada, bem como que houve interposição fraudulenta de pessoa em seu quadro societário.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO CONCORRENTE DOS ARTS. 124, I, E 135, III, DO CTN. POSSIBILIDADE. Não se vislumbra qualquer óbice à imputação de responsabilidade tributária aplicando-se, de forma concorrente os arts. 124, I, e 135, III, do CTN.

[...]

(Processo nº 10680.015517/2008-19. Acórdão nº 9101-002.349. Sessão de 14/06/2016. Acórdão publicado em 01/07/2016.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005

[...]

PROCURADOR/ADMINISTRADOR DE SOCIEDADE EMPRESARIAL. PRÁTICA DE ILÍCITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Os mandatários e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. (CTN, art. 135, II e III).

CTN, ART. 124, I, E ART. 135, II E III. INCIDÊNCIA CONJUNTA. POSSIBILIDADE.

No caso destes autos, as referidas regras de responsabilização tributária não são excludentes, elas coexistem. A mesma ilicitude (uso fraudulento de pessoa jurídica, mediante interposição de pessoas) leva à responsabilização tributária. O vínculo obrigacional por uma regra surge em decorrência da condição de sócio de fato, enquanto pela outra, da condição de procurador/ administrador da empresa.

(Processo n.º 19515.001263/2009-19. Acórdão n.º 9101-002.954. Sessão de 03/07/2017. Acórdão publicado em 21/08/2017)”.

Por todo o exposto, entendo que a responsabilidade tributária prevista no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional deve ser mantida apenas em relação aos sócios DIOGENYS e RICARDO.

3.4. Das alegações de que a multa é confiscatória e inconstitucional

Quanto a aplicação da multa, os Recorrentes alegam, em síntese que, quando do julgamento do Recurso Extraordinário n.º 833.106/GO, o Supremo Tribunal Federal fixou o entendimento de que as multas em percentuais superiores ao valor original dos débitos tributários são inconstitucionais, de modo que a aplicação de multa em valor superior ao montante do débito configura confisco e viola, portanto, o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal.

Note-se, de logo, que, de acordo com o artigo 26-A do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, o qual dispõe sobre o processo administrativo fiscal, os órgãos de julgamento não podem afastar ou deixar de observar a aplicação de tratado, acordo internacional, lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade. Veja-se:

“Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

Em consonância com o que determina o artigo 26-A do Decreto n.º 70.235/72, registre-se que a Súmula CARF n.º 2 também dispõe que este Tribunal não tem competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Veja-se:

“Súmula CARF n.º 2

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

Tendo em vista que não cabe a este Tribunal Administrativo se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de tratados, acordos internacionais, leis ou decretos, é de se concluir que as alegações de que a multa aplicada na modalidade qualificada é confiscatória e viola o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal não devem ser aqui examinadas, haja vista que esse tipo de alegação reivindicaria a análise da inconstitucionalidade da própria norma tributária prevista no artigo 44, § 1º da Lei n.º 9.430/96.

Por essas razões, entendo por não acolher das alegações meritórias no sentido de que a multa qualificada é confiscatória e, portanto, inconstitucional.

3.5. Das alegações sobre a aplicação da multa qualificada

Por fim, os responsáveis AMETISTA ESTOFADOS, DIOGENYS e RICARDO sustentam que, à luz do artigo 72 da Lei nº 4.502/64, não é toda e qualquer ação praticada com objetivo de impedir a ocorrência do fato gerador do tributo que pode ser qualificada como fraude, já que o que caracteriza a fraude fiscal é o dolo do tipo penal, bem assim que a capitulação da conduta foi feita de forma genérica e não houve a comprovação inequívoca da intenção dolosa de fraudar, o que significa dizer que a Autoridade fiscal não imputou aos Recorrentes quaisquer fatos concretos e diretos que justificassem a aplicação da multa qualificada.

Dito isto, observe-se, de logo, que o artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/96 dispõe sobre a multa qualificada no percentual de 150%, a qual deve ser aplicada 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 conluio¹³ 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

¹³ HALPERIN, Eduardo Kowarick. Multa Qualificada no Direito Tributário. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 202, p. 31.

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 qualificada¹⁴.

Em tom de arremate, 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 Halperin¹⁵:

“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).

No caso concreto, observe-se que, de acordo com os fundamentos expostos nas fls. 1.901 do Termo de Verificação Fiscal, a Autoridade entendeu por aplicar a multa na

¹⁴ 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.

¹⁵ HALPERIN, Eduardo Kowarick. Multa Qualificada no Direito Tributário. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 202, p. 58.

modalidade qualificada de 150% porque os fatos apurados evidenciaram a constituição de sociedades de fachada e a utilização de pessoas interpostas com o único intuito de eximirem-se do pagamento dos tributos devidos. Veja-se:

“60. Os fatos apurados evidenciam ação deliberada de fraudar a Fazenda Pública mediante a constituição de sociedades de fachada, com o concurso de ‘laranjas’, ou a transferências para ‘laranjas’ de sociedades com passivo tributário, com o intuito de eximir-se do pagamento dos tributos devidos. São beneficiários da fraude os sócios da Gralha Azul Indústria e Comércio de Estofados Ltda. / Ametista Estofados Ltda., Ricardo Carandina e Diogenys Marcelo Carandina.

61. Os fatos apurados conformam-se perfeitamente à hipótese de fraude fiscal prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/64. Tal infração é cominada com a aplicação da multa qualificada prevista no artigo 44, inciso I, § 1º da Lei nº 9.430/96.”

Note-se que a Autoridade fiscal comprovou o intuito doloso por parte dos sujeitos passivos e as circunstâncias que legitimam a aplicação da multa na modalidade qualificada de 150% ao apurar que os sujeitos constituíam sociedades de “fachada” com o concurso de “laranjas” ou com a transferência para “laranjas” de sociedades com passivos tributários com o intuito deliberado de fraudar a Fazenda pública.

A título de esclarecimentos, frise-se que a fraude pode consistir na simulação com a intenção de encobrir um fato ou a realidade (simulação absoluta) ou outro ato jurídico (simulação relativa). É de se reconhecer que a fraude material se configura nos casos em que há a inserção de elementos inexatos nos documentos contábeis ou quando há falsificações, enquanto que a fraude por abuso de forma do Direito Privado corresponde à simulação, cujo conceito está encrustado no artigo 167, § 1º do Código Civil e que nada mais é do que a celebração de um ato que tem a aparência normal, mas que, na verdade, não visa ao efeito que juridicamente deveria produzir, e, no final, revela-se enganosa, de modo que a intenção das partes é uma, a forma jurídica adotada é outra ou, então, o ato é ficto¹⁶.

De acordo com as lições de Misabel Abreu Machado Derzi¹⁷,

A simulação absoluta exprime ato jurídico inexistente, ilusório, fictício, ou que não corresponde à realidade, total ou parcialmente, mas a uma declaração de vontade falsa. É o caso de um contribuinte que abate despesas inexistentes relativas a dívidas fictícias. Ela se diz relativa, se atrás do negócio simulado existe outro dissimulado. (...) Por isso, alguns vislumbram na simulação relativa dois aspectos distintos, ‘do ato que se aparentou fazer e o do ato que na realidade foi feito, o fingido e o real, o invólucro e o conteúdo. Desfeito o ato aparente, roto o invólucro, cumpre examinar a validade do que restou, do conteúdo. Se não houver intenção de prejudicar a terceiros, ou de violar disposição de lei, o ato dissimulado é válido (*plus valet quod agitur quam quod simulate concipitur*); na hipótese contrária, ilícito o conteúdo, será anulável (Cf. Barros Monteiro, op. cit., p. 210). Para a doutrina tradicional ocorrem dois negócios: um real, encoberto, dissimulado, destinado a valer entre as partes; e um outro, ostensivo, aparente, simulado, destinado a operar perante terceiros.”

¹⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. A lacuna legislativo-tributária no tocante ao instituto da incorporação de ações e a jurisprudência do Carf. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 195, dez./2011, p. 172.

¹⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de Janeiro de 2001”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001, p. 214-215.

De toda sorte, o que deve restar claro é que a inserção artificial de elementos redutores do lucro tributável ou a constituição de sociedades de “fachada” compostas por interpostas pessoas jurídicas e, também, o concurso de pessoas físicas ditas “laranjas” deixam à mostra o intuito de fraudar e correspondem, pois, a uma ação dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento, por parte da Autoridade tributária, das circunstâncias materiais do fato gerador do imposto de renda, de modo que, no final, tais condutas se enquadram, com perfeição, na hipótese prevista no artigo 72 da Lei n.º 4.502/64.

Portanto, a multa qualificada deve ser mantida, sendo que, por força do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional, que dispõe que *a lei se aplica a ato ou fato pretérito não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática*, a multa deve ser fixada no patamar de 100%, nos termos do que preceitua o artigo 14 da Lei n.º 14.689, de 20 de setembro de 2023.

Com efeito, entendo por manter a multa qualificada a qual, a rigor, deve ser fixada e/ou reduzida ao patamar de 100%.

4. Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço dos Recursos Voluntários apresentados pelos responsáveis AMETISTA ESTOFADOS, DIOGENYS e RICARDO, rejeito as preliminares de nulidade dos Autos de Infração e, no mérito, dou parcial provimento ao recurso da empresa AMETISTA ESTOFADOS para afastar a responsabilidade atribuída com base no artigo 135, III do CTN, a qual deve ser mantida apenas com fundamento no artigo 124, inciso I do referido Código, bem como para reduzir a multa de ofício ao percentual de 100% (cem por cento). Por fim, entendo por dar provimento parcial aos Recursos Voluntários interpostos pelos responsáveis Diogenys Marcelo Carandina e Ricardo Carandina, apenas para reduzir a multa de ofício ao percentual de 100% (cem por cento).

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega