



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|--|
| PROCESSO | 13888.723619/2014-11 |
| ACÓRDÃO | 1201-007.306 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 21 de outubro de 2025 |
| RECURSO | VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTE | SANTA LUZIA S/A INDUSTRIA EMBALAGENS |
| INTERESSADO | FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/07/2009 a 31/12/2009

ARBITRAMENTO. QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. DOLO NA AQUISIÇÃO DE FORNECEDORES EM SITUAÇÃO IRREGULAR PERANTE O FISCO, COM SUSPEITA DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. IRRELEVÂNCIA.

O dolo empresarial verificado não se relaciona com a autuação ao fim e ao cabo lavrada, tendo sido irrelevante, para a adoção do arbitramento e para determinação das bases de cálculo dele decorrentes, a constatação de que a empresa forjava aquisições, já que o arbitramento se deu sobre as receitas conhecidas e devidamente escrituradas pelo Recorrente.

Não se pode, no caso em questão, relacionar a apresentação e DIPJ zerada e a falta da DRE na ECD com alguma intenção de cometer fraude ou sonegação, mas, quando muito, seria possível relacionar a falta de reconstituição da ECD mediante intimação com a intenção de embaraçar a fiscalização, o que sequer permitiria a aplicação da multa agravada concomitantemente com o arbitramento, nos termos da súmula CARF nº 96.

DECADÊNCIA. DOLO IDENTIFICADO QUE FOI RELEVANTE PARA A AUTUAÇÃO. ART. 150, PARÁGRAGO 4º DO CTN.

A verificação de que o dolo identificado foi irrelevante para a causa e forma da atuação (arbitramento motivado por imprestabilidade da escrituração) e a para a determinação de sua base de cálculo (receita conhecida escriturada), afasta-se o art. 173, I no cômputo do prazo decadência.

GRUPO ECONÔMICO. INTERESSE COMUM NA REDUÇÃO DOS TRIBUTOS. CONFUSÃO PATRIMONIAL COM A FINALIDADE DE ILUDIR O FISCO.

Restando comprovada a confusão patrimonial e a gestão unificada entre as empresas Sulamericana e Santa Rita, adequada a responsabilização daquela com base no art. 124, I.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. DIRETORES. AUSÊNCIA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDOTA E DEMONSTRAÇÃO DO DOLO ESPECÍFICO.

Afastada a qualificação da multa de ofício, deve-se também afastar a responsabilização dos diretores pelo art. 135, III dado que a imputação a eles dirigida decorre do mesmo dolo afastado.

Ademais, também leva à exoneração da responsabilidade dos diretores a falta de comprovação do dolo específico e de individualização das condutas supostamente dolosas por eles praticadas.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CONTADOR. PARTICIPAÇÃO VOLUNTÁRIA E CONSCIENTE NOS ATOS DOLOSOS.

Afastada a qualificação da multa de ofício, deve-se também afastar a responsabilização do contador pelo art. 135, II do CTN, dado que a imputação a ele dirigida decorre do mesmo dolo afastado.

A responsabilização do contabilista não pode partir da premissa de que sua atuação extrapola a de intérprete dos fatos que lhe são narrados, galgando o posto de verdadeiro auditor.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: a) por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade; e b) no mérito, dar parcial provimento aos recursos voluntários nos seguintes termos: b.1) por maioria de votos, para rejeitar a prejudicial de decadência e aplicar a retroatividade benigna reduzindo o índice de qualificação da multa de ofício de 150% para 100%. Vencido o Conselheiro Lucas Issa Halah (Relator) que acatava parcialmente a prejudicial de decadência e afastava a qualificação da multa de ofício imputada reduzindo o percentual de 150% para 75%; e b.2) por unanimidade de votos, para afastar as responsabilidades tributárias imputadas aos senhores: Pedro Censo Rizzo, Danilo Machado Cimatti e Carlos Alberto Cassoni. Os Conselheiros Raimundo Pires de Santana Filho, Marcelo Antônio Biancardi, Ricardo Pezzuto Rufino, Isabelle Resende Alves Rocha e Renato Rodrigues Gomes acompanharam o relator pelas conclusões no que toca às responsabilidades tributárias afastadas dos senhores Pedro Censo Rizzo

e Danilo Machado Cimatti. Foi designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Isabelle Resende Alves Rocha.

Assinado Digitalmente

Lucas Issa Halah – Relator

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha – Redatora Designada

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Antonio Biancardi, Renato Rodrigues Gomes, Ricardo Pezzuto Rufino (substituto[a] integral), Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Raimundo Pires de Santana Filho (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Nilton Costa Simoes.

RELATÓRIO

Trata-se de autos de infração de IRPJ e CSLL apurados pela sistemática do Lucro Arbitrado, bem como PIS e COFINS reflexos apurados pela sistemática cumulativa, decorrentes de uma série de constatações que levaram a fiscalização a vislumbrar a ocorrência de aquisição simulada de mercadorias com a finalidade de contabilizar despesas inexistentes que minoraram o resultado tributável e apropriação de créditos de tributos através de notas fiscais frias.

Houve qualificação da multa de ofício e representação fiscal para fins penais, assim como a responsabilização dos seguintes terceiros:

- i. Os Sócios administradores do Contribuinte, Pedro Celso Rizzo e Danilo Machado Cimatti.
- ii. A empresa Sulamericana, por formação de grupo econômico com confusão patrimonial
- iii. Os sócios e administradores de fato do Contribuinte, Qodrat Ullah Soltani e Soheyla Soltani de Oliveira

- iv. O administrador de fato da empresa Santa Luzia, Diretor presidente da Sulamericana, o Sr. Jorge Henrique Mantovani Guerreiro
- v. O Contador e Procurador da Offshore Intermares, empresa sócia do contribuinte Santa Luzia.

O relatório Acórdão Recorrido retrata bem os fatos até o momento de sua prolação, razão pela qual o reproduzo a seguir:

Conforme descrito no Relatório Fiscal (fls. 533 a 583), parte integrante do auto de infração lavrado em 05/12/2014 (fls. 585 a 632), a contribuinte acima identificada foi fiscalizada em relação ao IRPJ e reflexos, que abrangeu o período de agosto a dezembro de 2009.

A contribuinte foi intimada e reintimada a apresentar documentos de esclarecimentos, motivo pelo qual a autoridade fiscal utilizou-se da Escrituração Contábil Digital – ECD para obter arquivos contábeis da fiscalizada. Desta forma, identificou 3 empresas fornecedoras de insumos para a fiscalizada que apresentavam indícios de irregularidades, e cujos dossiês evidenciavam tratar-se de empresas fictícias: Cepack Embalagens de Papelão Ondulado Ltda – ME, Orca – Indústria e Comércio de Embalagens Ltda e Brix 23 Comércio de embalagens Ltda – ME.

Assevera o Auditor fiscal que, neste caso, as aquisições de mercadorias podem representar simulação, tendo como finalidade a contabilização de despesas inexistentes e apropriação de créditos de tributos através de notas fiscais frias, o que constituiria crime de sonegação fiscal. O Auditor Fiscal efetuou as seguintes verificações:

- Em relação à empresa Cepack, verificou que houve a entrega de Declaração Simplificada de Pessoa Jurídica para os anos calendários de 2008, 2009, 2010 e 2011 na condição de inativa (DSPJ), o que significa que a empresa permaneceu durante todo o período sem efetuar qualquer atividade operacional, não operacional, financeira ou patrimonial.

Assevera a autoridade fiscal que o relatório Dossiê Integrado indica inexistência de movimentação financeira e de recolhimento de tributos a partir do ano de 2009, e o quadro societário apresenta indícios de ser composto por interpostas pessoas, que não entregaram Declaração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física - DIRPF de 2009 a 2013, e que a consulta ao Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços – Sintegra, da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, constava a situação de “não habilitado – Inapto”, desde 29/02/2008;

- Quanto à empresa Orca, houve a entrega de DSPJ para os anos calendários de 1998 a 2004 (inativa), e a partir de 2005 não consta entrega de qualquer declaração, seja DSPJ ou DIPJ. Afirma que o relatório Dossiê Integrado da Orca

atesta que não houve movimentação financeira a partir do ano de 2009, nem declarações ou recolhimentos de tributos. Do mesmo modo, alega que o quadro societário possui indícios de composição por interpostas pessoas, que não entregaram DIRPF para os anos 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013;

- Quanto à empresa Brix 23, entregou Declaração Anual do Simples Nacional - DASN, para os anos calendários de 2008, 2009, 2010 e 2011 com valores zerados.

Também não constam declarações e nem recolhimentos de tributos, e o quadro societário apresenta indícios de composição por interpostas pessoas, que não entregaram DIRPF para os anos 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013. Para esta empresa, o Sintegra da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo apresentava a situação de “não habilitado – Inapto”, desde 09/01/2009;

Afirma a autoridade fiscal que analisou os lançamentos contábeis envolvendo as três empresas acima, e verificou que as contas contábeis das empresas apresentavam saldos credores, no valor total de R\$ 6.324.064,36 (a fiscalizada possuía débitos com essas empresas). Em 31/12/2009, para zerar os saldos das contas das empresas foram utilizados lançamentos a crédito da conta “Flávio Gutierrez Giesteira”, com histórico de baixa de fornecedores, gerando com isto um valor credor nesta conta. Observa o fiscal que, se tivesse ocorrido a aquisição dos produtos das empresas, a empresa Santa Luzia deveria proceder a devolução dos produtos emitindo as Notas Fiscais de Devolução, procedimento este que não foi realizado.

Na mesma data de 31/12/2009, para zerar a conta “Flávio Gutierrez Giesteira”, a fiscalizada lançou a débito o valor acima, com lançamento a crédito nas contas “estoque de matérias primas”, “estoque de aparas” e “reversão de saldo ex-sócio, conf.

Contrato” (tabela fl. 613). Para esclarecer o motivo e significado dos lançamentos acima, a empresa fiscalizada e os sócio administradores (Flávio Gutierrez Giesteira e Soheyla Soltani de Oliveira) foram intimados pela autoridade. Porém, somente o sócio Sr. Flávio respondeu a intimação, não esclarecendo as questões e nem apresentando os documentos solicitados.

Alega a autoridade fiscal que duas das fornecedoras da fiscalizada (Cepack e Orca) foram fiscalizadas e autuadas pela Fazenda de SP, por crédito indevido de ICMS, decorrente de escrituração de notas fiscais de entradas sem a correspondente entrada de mercadorias, além de consideradas inábeis, visto que a emissão ocorreu após a cessação das atividades das empresas.

Através de análise de extratos bancários por amostragem, afirma a autoridade que os cheques contabilizados em favor da Cepack foram, de fato, sacados por funcionários da fiscalizada e utilizados para outros fins, ou seja, não havia pagamento algum a fornecedor.

Dos fatos acima, conclui a autoridade fiscal que não houve a aquisição de mercadorias das empresas Cepack, Orca e Brix 23, e que a finalidade foi a contabilização de despesas inexistentes.

Considerando a ausência de demonstração do Resultado e a entrega de DIPJ zerada no ano calendário de 2009, além do não atendimento à intimação efetuada para obtenção desses dados, a empresa fiscalizada foi submetida à sistemática do lucro arbitrado, com base no art. 530 do Regulamento do Imposto de Renda. Com isso, foram apurados IRPJ e CSLL com base no arbitramento e PIS e COFINS com base no regime cumulativo.

Para a apuração da base de cálculo do lucro arbitrado, utilizou-se a fiscalização do sistema Receitanetbx para baixar os arquivos das notas fiscais emitidas pela empresa no período de 21/12/2009 a 31/12/2009, utilizando esse valor para determinar o valor da receita mensal para o ano de 2009. Considerando ainda a mudança do quadro societário da empresa, os períodos foram separados em 01/01/2009 a 16/08/2009 e de 17/08/2009 a 31/12/2009, sendo que o objeto do presente relatório é o segundo período.

Para o período de 17/08/2009 a 31/12/2009, constatou a autoridade haver evidentes indícios de fraude nos procedimentos adotados pela empresa, motivo pelo qual a fiscalização considerou, para efeito de decadência, a previsão do artigo 173, I, do CTN.

Aponta a autoridade fiscal que as seguintes pessoas físicas e jurídicas foram intervenientes nas alterações societárias de fato ocorridas na empresa Santa Luzia S/A a partir de 17/08/2009: a Sra. Soheyla Soltani De Oliveira, o Sr. Qodrat Ullah Soltani, o Sr. Jorge Henrique Mantovani Guerreiro, Santa Rita Administração e Participações Ltda. e Sulamericana Industrial Ltda.

Conforme autoridade fiscal, a Sulamericana e a Santa Luzia realizaram transações comerciais (compra de aparas de papel) em 2009 no valor de R\$ 302.592,42, e a primeira pagou uma dívida da segunda para com Flávio Gutierrez Giesteira, no valor de R\$ 1.427.956,00 em espécie.

Conclui que o pagamento de R\$ 1.427.956,00 não poderia ter como motivo as aquisições de aparas de papel, já que em valor bem superior aos negócios realizados, além de não localizar a contabilização desse valor em nenhuma das duas empresas (a Sulamericana foi intimada e não respondeu). Infere o fiscal que “este pagamento, provavelmente, foi realizado através de algum caixa paralelo que a Sulamericana Ltda devia ter, além da forma de execução do pagamento ter sido através de dinheiro em espécie, procedimento que não comum se considerarmos o valor envolvido.” (sic) Nesse caso, considera o Sr. Jorge Henrique Mantovani Guerreiro como conivente e participante, pois o pagamento em espécie foi executado com a sua assinatura no recibo, e se foi pago em espécie e não foi contabilizado, deveria saber da existência e utilização deste caixa paralelo.

Esclarece que na operação de venda da Santa Rita a Soheyla Soltani de Oliveira e a Qodrat Ullah Soltani, tanto a Sulamericana quanto a Santa Luzia efetuaram pagamentos ao Sr. Flávio, evidenciando a confusão patrimonial existente entre as pessoas físicas e jurídicas, o poder de gestão da Sra. Soheyla e do Sr. Qodrat na Santa Luzia, além da convivência do Sr. Jorge Henrique.

Além disso, a autoridade fiscal assevera a confusão patrimonial existente, a participação/convivência dos envolvidos e a formação de grupo econômico entre a Santa Luzia e a Sulamericana, com constatação dos seguintes fatos:

- existência de contrato de locação em que a empresa Latium S/A Administração e Participações loca o imóvel onde funciona a Santa Luzia, cuja locatária foi a Sulamericana, constando como fiadores a Sra. Soheyla e o Sr. Qodrat, e como testemunha o Sr. Jorge Henrique (a Sulamericana foi intimada mais uma vez e nada respondeu);
- depoimento do diretor da Santa Luzia, Sr. João Batista Bueno (fls 470 a 478), indicando a gestão única;
- ação trabalhista em que a Santa Luzia e a Sulamericana são indicadas como empresa única;
- depoimento do diretor da Santa Luzia, Sr. Reinaldo Ximenes, informando a gestão unificada (fls 520 a 527).

Considerou a autoridade fiscal que o Sr. Carlos Alberto Cassoni -procurador da offshore panamenha Intermares, contador e responsável pela entrega das declarações e SPED contábil da Santa Luzia S/A, inclusive pelos lançamentos que zeraram os saldos devedores da Santa Luzia S/A para com as empresas Cepack, Orca e Brix23 - é responsável solidário pelos créditos tributários a serem lançados contra a fiscalizada, nos termos do art. 135-II do CTN e art. 1.177 do CC02.

Inclui também como solidários pelo crédito tributário da Santa Luzia:

- os proprietários ocultos e administradores de fato Sra. Soheyla Soltani De Oliveira e Sr. Qodrat Ullah Soltani;
- o administrador de fato Sr. Jorge Henrique Mantovani Guerreiro;
- a empresa Sulamericana Ltda.;
- os diretores Pedro Celso Rizzo e Danilo Machado Cimatti.

Todos foram considerados sujeitos passivos, tendo em vista a prática de crime contra a administração tributária, nos termos do inc. II do art. 1º da lei nº 8.137/90, e arts. 124 – I e 135 – III, utilizando-se de esquema fraudulento consistente na contabilização de despesas inexistentes e diminuição dos tributos devidos.

Por fim, a autoridade fiscal aplicou a multa qualificada (150% sobre o tributo), com base no art. 44, inc. I e § 1º da Lei nº 9.430/96, combinada com os arts. 71 e

72 da Lei nº 4.502/64, totalizando o crédito tributário no valor de R\$ 1.183.076,06 (fl. 2).

A empresa Santa Luzia foi cientificada em 10/12/2014 (fl. 584), os responsáveis solidários Qodrat Ullah Soltani, Soheyla Soltani De Oliveira, Jorge Henrique Mantovani Guerreiro, Sulamericana Industrial Ltda e Pedro Celso Rizzo em 11/12/2014 (fls. 637, 641, 645, 649 e 653), o Sr. Danilo Machado em 12/12/2014 (fl. 657) e o Sr. Carlos Alberto Cassoni em 13/12/2014 (fl. 661).

O Contribuinte e todos os responsáveis solidários apresentaram Impugnação, conforme detalha o relatório do Acórdão Recorrido:

Todos os citados apresentaram impugnação: em 23/12/2014 a Sra. Soheyla Soltani De Oliveira (fls. 665 a 679), Qodrat Ullah Soltani (fls. 690 a 704), Carlos Cassoni (fls. 715 a 728), Sulamericana Industrial (fls. 811 a 825) e Jorge Henrique Mantovani Guerreiro (fls. 895 a 915); a empresa Santa Luzia S/A em 08/01/2015 (fls. 973 a 1000), e Pedro Celso e Danilo Machado conjuntamente em 12/01/2015 (fls. 1259 a 1286).

Os Impugnantes Soheyla Soltani De Oliveira e Qodrat Ullah Soltani defendem que a relação comercial entre a Sulamericana, Santa Rita e a Santa Luzia não é suficiente à configuração de grupo econômico. Mesmo assim, inexistente qualquer correlação entre os Impugnantes e a empresa atuada quanto às operações que resultaram na presente autuação, ou qualquer interesse jurídico vinculado ao fato gerador. Colacionam jurisprudência que diz não caracterizar a solidariedade passiva o simples fato de duas empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico. Na mesma linha, defendem falta de embasamento legal para representação fiscal para fins penais, uma vez inexistente a prática de quaisquer atos a ensejar tal medida.

O Sr. Carlos Alberto Cassoni alega que a responsabilidade solidária não merece prosperar, já que o artigo 135 do CTN se aplica quando o eventual ato de infração for cometido pelo administrador e realizado à revelia da sociedade. Caso contrário, a responsabilidade tributária será da pessoa jurídica. Por sua vez, o profissional de contabilidade deve ser tratado juridicamente com sendo um preposto da sociedade, nos termos do art. 1.169 CC02, de modo a praticar o negócio empresarial por incumbência de outrem, em situação de subordinação hierárquica.

Defende que todas as suas ações relativas às atividades contábeis de tais empresas o “foram sob supervisão, orientação e conhecimento dos reais administradores de tais empreendimentos”, além de não haver vinculação entre os atos praticados pelo Impugnante e as situações que ensejaram o presente crédito tributário, o que ensejaria na anulação da responsabilidade, conforme jurisprudência colacionada.

Assevera ainda que, se o procurador não possui procuração para atuar em nome da sociedade (não exerce poder de gerência ou qualquer outro ato de gestão

vinculado ao fato gerador) e tem um vínculo de prestador de serviço, não pode ser responsabilizado na esfera tributária com base nos art. 134 e 135 do CTN.

Por fim, pede a exclusão de sua responsabilidade pelo auto de infração e a consequente representação fiscal para fins penais.

A Impugnante Sulamericana Industrial defende que inexistente qualquer correlação entre ela e a empresa autuada quanto às operações que resultaram na presente autuação, ou qualquer interesse jurídico vinculado ao fato gerador. Colacionam jurisprudência que diz não caracterizar a solidariedade passiva o simples fato de duas empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, e assevera que somente a autuada praticou o fato gerador que ocasionou o lançamento do crédito tributário em discussão.

O Sr. Jorge Henrique Mantovani Guerreiro afirma, em suma, que é presidente da empresa Sulamericana, e não participou das operações mercantis que deram origem à autuação, realizadas exclusivamente pela empresa Santa Luzia, ambas inconfundíveis. Colacionam jurisprudência que diz não caracterizar a solidariedade passiva o simples fato de duas empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico se não realizarem conjuntamente os atos que resultem na ocorrência do fato gerador.

Defende que os depoimentos unilaterais dos Srs. João Batista Buen^o Sanseverino e Sr. Reinaldo Ximenes Guimarães não se prestam a comprovar qualquer interesse jurídico do Impugnante na situação constituidora do fato gerador. Para o Impugnante, a autoridade fiscal não descreveu nenhum fato correspondente à má gestão praticada passível de subsunção ao artigo 135, inciso III do CTN, ferindo o art 2º da Portaria RFB nº 2.284/2010.

Em sua impugnação, a contribuinte Santa Luzia S/A Indústria de Embalagens defende que as operações com a empresa Orca não ocorreram no ano de 2009, conforme demonstra o livro de entradas da Impugnante em anexo. Ademais, na ação judicial de nº 1009756-36.2014.8.26.0451 (ainda em trâmite), que busca a anulação de débito fiscal que declarou inidôneas notas fiscais emitidas pela Orca, restou absolutamente comprovada a boa-fé da Impugnante ao negociar com tal empresa, que constava como habilitada ao menos até 11/06/2008.

Alega, em relação às transações comerciais com a Cepack, que o livro de entradas da Impugnada relativo ao ano de 2009 faz prova de que ocorreram as operações comerciais acima relatadas, que perfazem o total de R\$ 902.117,40, e que no período(02/01/2009 a 25/05/2009) a Cepack encontrava-se habilitada junto ao Sintegra. Do mesmo modo, as transações com a Brix foram realizadas entre 08/05/2009 e 13/08/2009, período em que a fornecedora encontrava-se habilitada junto ao Sintegra, comprovando a boa-fé da Impugnante.

Para a Impugnante Santa Luzia, não se afigura razoável a responsabilização por tributo não pago por uma de suas fornecedoras, se à época das operações não havia qualquer decisão administrativa ou ato que desse publicidade à declaração

de inidoneidade dos documentos emitidos por elas, conforme jurisprudência colacionada.

Alega que restou demonstrada a ocorrência das transações que ensejaram o aproveitamento do crédito objeto de cobrança, conforme cópias dos registros contábeis, notas fiscais e comprovantes bancários, e que a recebedora de documentos fiscais não pode substituir o Fisco em suas atividades de verificação de idoneidade de fornecedores. Cita a Súmula 509 do STF, que assim se manifesta: “É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda”. Por fim, requer a anulação do auto de infração em comento.

Os Impugnantes Pedro Celso e Danilo Machado apresentaram impugnação conjunta. Inicialmente, defendem que não foram intimados durante o procedimento fiscalizatório e que os esclarecimentos de terceiros apenas confirmam que os Impugnantes não agiram com excesso de poderes. Asseveram que tiveram acesso aos documentos contábeis e fiscais da empresa autuada, que ora anexam aos autos, e que tais documentos demonstram a idoneidade das notas fiscais em comento.

Em relação aos cheques emitidos para pagamentos e que supostamente foram utilizados em outras finalidades, aduzem que é fácil verificar que eventualmente os cheques nominais a Thais Wolinski Ott (ex-funcionária), Flávio Baumarchi (representante comercial) e Rafael Bissoli (ex-funcionário) “eram utilizados para saques em dinheiro e posterior encaminhamento para o setor fiscal fazer os pagamento dos fornecedores, inclusive das empresas Cepack, Orca e Brix23”.

Ao discorrer sobre os limites da presunção como prova, defendem que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei, conforme comprovação pelos documentos juntados aos autos. No que diz respeito ao arbitramento, somente nesta oportunidade os Impugnantes conseguiram juntar os documentos referentes à demonstração de resultado. Com os documentos ora juntados, que comprovam a manutenção de escrituração contábil e fiscal, e com base nos princípios da legalidade, tipicidade e verdade material, é possível verificar os resultados com base no lucro real e, portanto, afastar o arbitramento e a aplicação da Súmula nº 59 do CARF. Tais documentos ora anexados permitem a geração da demonstração de resultado, sendo suficientes para a apuração do resultado com base no lucro real e verificação da inexistência das fraudes apontadas.

Ademais, defendem os Impugnantes Pedro Celso e Danilo Machado que não há provas inequívocas que atestem sua participação direta na ocorrência dos fatos geradores, que não agiram com culpa de forma a impedir o adimplemento tributário e que não foram intimados para apresentar os documentos elucidativos, itens necessários à responsabilização. Alegam que não praticaram qualquer violação referida no art. 135 do CTN, não executaram atos contrários às

normas societárias, ao contrato social ou ao estatuto, e que o mero não recolhimento do tributo não gera essa assunção de responsabilidade.

No que diz respeito à multa de 150%, defendem que restou comprovado que as mercadorias supostamente inexistentes, de fato foram adquiridas e devidamente pagas, o que o adquirente de boa-fé não poderia ser penalizado, somente aplicando a qualificadora em caso de sonegação ou fraude minuciosamente justificada e comprovada, conforme jurisprudência do CARF trazida à colação. Mesmo que pudesse ser aplicada essa qualificadora, alegam que tal multa qualificadora ultrapassa a vedação constitucional do não confisco.

Asseveram os Impugnantes que, acaso insuficientes os argumentos anteriores, deve ser considerada a decadência do direito de lançar os tributos, já que a contagem dos prazos sujeita-se à regra do § 4º do art. 150 do CTN, visto que não comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Ao final da peça impugnatória por eles interposta, defendem que a representação fiscal para fins penais deve “ficar suspensa até que haja decisão definitiva no âmbito desse processo administrativo”, e requerem a exclusão de seus nomes do polo passivo da autuação e a anulação do crédito tributário lançado.

O Acórdão Recorrido negou provimento a todas as Impugnações, restando assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/08/2009, 30/09/2009, 31/10/2009, 30/11/2009, 31/12/2009

BOA-FÉ NA AQUISIÇÃO DE FORNECEDORES EM SITUAÇÃO IRREGULAR PERANTE O FISCO, COM SUSPEITA DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. CONTABILIZAÇÃO IRREGULAR.

A contabilização de saídas de valores para pagamentos de fornecedores em situação irregular, que a posteriori se comprovaram ter outra destinação, suprimem a alegada boa-fé da empresa compradora. O livro de registro de entradas da empresa relativo ao ano de 2009 não tem força probante ilimitada, já que presentes vícios insanáveis na escrituração da empresa e outros indícios que comprovam a má-fé da empresa na escrituração de valores.

GRUPO ECONÔMICO. INTERESSE COMUM NA REDUÇÃO DOS TRIBUTOS. CONFUSÃO PATRIMONIAL COM A FINALIDADE DE ILUDIR O FISCO.

A estreita relação entre as empresas e seus administradores, indicando confusão patrimonial e trânsito de bens e tarefas entre elas, comprovada por meio de depoimentos de testemunhas, ora contabilizando e pagando por uma empresa, ora por outra, em oposição à lei, indica o interesse na situação de formação do fato gerador e beneficiamento suscetível de responsabilização solidária nos créditos devidos.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CONTADOR. PARTICIPAÇÃO VOLUNTÁRIA E CONSCIENTE NOS ATOS DOLOSOS.

Comprovada nos autos a participação voluntária e consciente do contador no esquema fraudulento que visava ao pagamento a menor de tributos, na qualidade de contador da atuada e procurador de sócia majoritária da mesma, correta a atribuição de responsabilidade tributária.

OFENSA A PRINCÍPIOS. INTIMAÇÃO DE RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS DURANTE O PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO.

O contraditório e ampla defesa são aplicáveis à lide após a formação regular do processo, o que se dá com a intimação válida do contribuinte para apresentar impugnação. Qualquer alegação que exija algo além da análise de conformidade do ato administrativo de lançamento tributário com as normas vigentes somente pode ser verificada pelo Poder Judiciário.

Suas razões serão melhor exploradas no voto.

Sobrevieram 4 Recursos Voluntários, interpostos cada um pelos seguintes sujeitos passivos:

- 1) O contribuinte Santa Luzia
- 2) Os Diretores da Santa Luzia, Pedro Censo Rizzo e Danilo Machado Cimatti
- 3) A responsável Sulamericana
- 4) O contador responsabilizado, Carlos Alberto Cassoni.

Os demais responsáveis solidários não interpuseram recurso voluntário.

O Contribuinte, em síntese, alega que:

- a) A veracidade das operações com os fornecedores foi confirmada em um dos casos por ação judicial (anexando o acórdão) que anulou autuação estadual calcada nos mesmos elementos fáticos, sob o entendimento de que a declaração de inidoneidade superveniente não macularia as operações pretéritas realizadas pelo adquirente de boa fé.
- b) Os fornecedores estavam habilitados no Sintegra até a declaração de inidoneidade, o que assegura ao Recorrente sua idoneidade para lhe fornecer mercadorias.
- c) Que o arbitramento não decorreu de dúvida sobre a realidade das operações, mas de falta de certeza sobre se as mercadorias adquiridas haviam integrado o custo de mercadorias vendidas, diante da não apresentação de DRE pelo Contribuinte.

- d) A imprestabilidade da escrituração não seria suficiente para o arbitramento quando houver outros elementos conhecidos que permitam à fiscalização apurar o lucro, conforme excerto doutrinário e julgados que colaciona.
- e) Que o art. 530 do RIR/99 seria inconstitucional por implicar a tributação de grandeza que se distingue do Lucro.
- f) Os depoimentos prestados à fiscalização são elementos isolados e não são prova hábil para comprovar se houve ou não o pagamento das mercadorias, pois seria possível haver equívoco na numeração de cheques e nos registros contábeis, do que seria exemplo o fato de que a cópia reprográfica do cheque nº 9270, carreada nas fls. 308 dos autos, demonstraria ter sido ele descontado pela fornecedora.
- g) Subsidiariamente, deve ser reduzida a multa qualificada ao patamar ordinário, por não ter restado comprovada a prática de ato fraudulento

Os diretores do Contribuinte, Pedro Censo Rizzo e Danilo Machado Cimatti, arguem

que:

- a) Foram responsabilizados por terem supostamente agido com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto, mas não houve violação cometida pelas próprias pessoas dos responsabilizados, pois sempre atuaram no regular exercício da representação ou administração da pessoa jurídica atuada.
- b) A responsabilidade de que trata o art. 135 restringe-se a eventual atuação fora dos limites da competência do administrador, o que não ocorreu nem foi comprovado
- c) Também não se demonstrou atuação direta e dolosa na prática dos fatos geradores, e embora tenha se alegado que os ditos diretores atuaram nos lançamentos financeiros (pelos quais não eram responsáveis), essa atuação não restou comprovada, assim como não restou comprovado o interesse financeiro e os benefícios que teriam auferido a partir das condutas a eles imputadas.
- d) A responsabilização, no pior cenário, deveria ser subsidiária, e não solidária.
- e) Que os documentos juntados à impugnação demonstrariam a idoneidade das despesas, e que as mesmas notas fiscais foram consideradas idôneas para fins de IPI, o que comprovaria sua regularidade e idoneidade.
- f) Que a documentação acostada comprovaria a possibilidade de se apurar o Lucro Real, afastando o arbitramento, já que o mero fato de a DRE ter sido

apresentada zerada na ECD e na DIPJ de 2009 não implicaria imprestabilidade da escrituração, pois suas informações podem ser geradas a partir das outras informações transmitidas na escrituração.

- g) Decadência pelo art. 150, parágrafo 4º do do CTN, em virtude do afastamento do dolo e da multa qualificada, que se impõe.
- h) Traz ainda defesa sobre a representação fiscal para fins penais.

A responsável Sulamericana alegou que:

- a) O motivo preponderante alegado pela fiscalização para o redirecionamento seria a suposta existência de grupo econômico de fato com a Santa Luzia, com fundamento no art. 124, I do CTN, mas que tal constatação não permite a responsabilização solidária se não comprovada a prática conjunta do fato gerador, conforme jurisprudência judicial e administrativa que colaciona.
- b) Como a autuação teria decorrido da inobservância de obrigações acessórias pela Santa Luzia, não haveria como responsabilizar a Sulamericana, pois a ela não seria sequer possível infringir obrigação acessória da Santa Luzia.
- c) Só há previsão expressa de responsabilização por grupo econômico de fato na legislação previdenciária (art. 30, inciso IX da Lei nº 8.212/91), inaplicável ao caso;
- d) O interesse em comum a que diz respeito o art. 124, I é jurídico, e não econômico.
- e) O depoimento do Sr. João Batista não teria credibilidade, pois seria natural buscar se livrar de responsabilização por sua má-gestão que deu causa aos lançamentos
- f) As provas testemunhais devem ser analisadas em conjunto com as demais, que a infirmariam.

Por fim, o Contador da Santa Luzia, Carlos Alberto Cassoni alega:

- a) A responsabilização do Sr. Carlos Alberto Cassoni foi mantida pela DRJ sob a alegação de que teria atuado diretamente na redução dos tributos laçados.
- b) Foram ignorados os recibos comprovando sua condição de mero prestador de serviços contábeis que comprovariam sua condição de autônomo
- c) A responsabilização do contador com fundamento no art. 135, II do CTN é inadequada pois ele não é mandatário, preposto ou empregado da Pessoa Jurídica, mas mero prestador de serviços autônomo conforme julgados da DRJ de Curitiba e de Florianópolis, cuja ementa colaciona.

- d) Que na função de contabilista cumpre seu mister com base na documentação que lhe é apresentada pela empresa, não sendo responsável por auditá-los
- e) Que na época das operações autuadas os fornecedores estavam regulares perante o Fisco,

É a síntese do necessário.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Lucas Issa Halah, relator.

1 ADMISSIBILIDADE.

Os Recursos voluntários são tempestivos e preenchem os requisitos de admissibilidade, por isso deles conheço.

Faço uma ressalva quanto ao argumento do Contribuinte de que o art. 530 do RIR/99 seria inconstitucional por implicar a tributação de grandeza que se distingue do Lucro, invocando o princípio da renda líquida sem nomeá-lo.

Ocorre que afastar a aplicabilidade lei com base em princípios constitucionais implicaria, no caso em questão, o reconhecimento de inconstitucionalidade da lei tributária, encontrando óbice na Súmula CARF nº 2, já que a análise de inconstitucionalidade por violação a princípios constitucionais extrapola a competência deste Conselho. Trata-se de súmula que entendo obstar o conhecimento desta parcela do recurso, mas em função do princípio da colegialidade, considerando o entendimento da maioria dos membros deste colegiado, conheço do recurso mas desde já nego provimento ao pedido.

Também entendo ser o caso de não conhecimento das alegações relativas à representação fiscal para fins penais aduzidas pelos responsáveis solidários Pedro e Danilo, por interpretação que faço da Súmula CARF nº 28

Súmula CARF nº 28

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Entretanto, seguindo a mesma linha interpretativa dada pela maioria do colegiado à Súmula CARF nº 2, extensível à súmula 28, conheço das alegações, mas desde já nego-lhe provimento.

2 PRELIMINARES

2.1 DECADÊNCIA

A avaliação da decadência depende da análise prévia do dolo, fraude ou simulação, razão pela qual será apreciada após a análise da qualificação da multa de ofício.

2.2 INADEQUAÇÃO DO ARBITRAMENTO

Impõe-se avaliar preliminarmente um argumento de defesa aduzido pelo Contribuinte e por seus diretores responsabilizados solidariamente, segundo os quais a documentação acostada aos autos comprovaria a possibilidade de se apurar o Lucro Real a partir da escrita contábil do Recorrente, o que infirmaria sua alegada imprestabilidade afastando o arbitramento, já que o mero fato de a DRE ter sido apresentada zerada na ECD e na DIPJ de 2009 não implicaria imprestabilidade da escrituração, pois as informações consolidadas na Demonstração de Resultados do Exercício poderiam ser geradas a partir das informações já consignadas no restante da escrituração.

Trata-se de argumento que, se procedente, implica a inadequação do arbitramento que macularia não só os lançamentos de IRPJ e CSLL como também os lançamentos reflexos de PIS e COFINS pelo regime cumulativo atrelado ao arbitramento.

A jurisprudência predominante do CARF reconhece o caráter residual do arbitramento, que não pode decorrer de uma simples incompletude ou de divergências sobre a correta forma de escrituração, mas da imprestabilidade da escrituração para apurar o Lucro Real ou identificar a efetiva movimentação financeira ou bancária do contribuinte.

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

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 manter, 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.”

O arbitramento foi fundamentado da seguinte maneira pelo Relatório Fiscal:

empresa foi intimada a apresentar a DRE e uma planilha com o detalhamento, especificando as contas e os valores, da composição dos itens da Demonstração de Resultado de Exercício, para identificar se o valor de R\$ 6.324.064,36, fez ou não parte do custo de produção.

Enfatizamos que os sócios: Sr. Flávio Gutierrez Giesteira e Sra. Soheyla Soltani de Oliveira, também foram intimados a apresentar os documentos solicitados para a empresa.

Não houve a apresentação da DRE e da planilha por parte da empresa e nem dos sócios.

Considerando que com a falta de apresentação da DRE e da planilha com o detalhamento, especificando as contas e os valores, da composição dos itens da DRE, para identificar se o valor de R\$ 6.324.064,36, fez ou não parte do custo de produção, o que implica na impossibilidade da correta apuração do IRPJ e da CSLL com base no Lucro Real, **a empresa fica sujeita a tributação com base no LUCRO ARBITRADO, conforme previsão do artigo 530 do RIR/99 - Regulamento do Imposto de Renda - (Decreto n° 3.000, de 26 de março de 1999).**

A base de cálculo do Lucro Arbitrado, por sua vez, foi a Receita Conhecida extraída a partir da escrituração contábil do Recorrente, conforme reconhece a fiscalização também no Relatório Fiscal, logo abaixo do excerto acima transcrito:

Verificamos que na contabilidade da empresa consta as seguintes contas: com lançamentos

Conta: 3.09.01.01.01 VENDA PARA O ESTADO

Histórico: VENDAS A PRAZO NO DIA 21 12 2009 A 31 12 2009

Valor: R\$ 433.802,41

Conta: 3.09.01.07.01 DEDUCOES DE VENDAS -I.P.I.

Histórico: IPI DEBITADO SOBRE VENDAS 21 12 2009 A 31 12 2009

Valor: R\$ 32.776,54

Portanto, para determinar o valor da Receita mensal para o ano de 2009, utilizamos os valores constantes nas contas contábeis acima relacionadas.

O que se nota da conclusão do lançamento, é que uma das alternativas disponíveis à fiscalização seria a glosa de custos no montante de R\$6.324.064,36 que o Recorrente não logrou êxito em comprovar se havia ou não integrado o custo de produção.

Entretanto, tal alternativa não torna incorreto o arbitramento notadamente em um cenário no qual não é possível definir se os gastos correspondentes aos pagamentos questionados transitaram em conta de resultado integrando o Lucro Líquido e, conseqüentemente, o Lucro Real.

Neste ponto, entendo improcedente a arguição dos Responsáveis, pois muito embora a ECD possa trazer os lançamentos contábeis relativos a cada gasto, a falta da DRE impede a verificação da correta apuração do Lucro Real, assim como impede à fiscalização verificar se os gastos questionados o impactaram e, portanto, se poderiam ser glosados afetando as bases tributárias do período. Vale dizer, da forma como a escrita foi apresentada na ECD, havia elevado grau de insegurança na apuração do Lucro Real, que tornava a glosa a medida mais insegura e potencialmente prejudicial ao próprio contribuinte.

Nesse cenário, ousou dizer que o arbitramento não só era justificável face à imprestabilidade da escrita, como também protegeu o contribuinte a despeito de ter sido provocado por ele próprio, ao não atender à intimação para apresentar a demonstração de resultados do exercício e decompô-la em planilha.

Pelo exposto, afasto a preliminar de nulidade.

2.3 NULIDADE DA PRODUÇÃO DE PROVA ORAL SEM A PARTICIPAÇÃO DAS PARTES.

O Responsável Solidário Sulamericana assevera que a produção de prova oral sem a participação dos sujeitos passivos justifica a anulação do auto de Infração, defesa que guarda lógica com os princípios que regem o processo civil.

Entretanto, no processo administrativo fiscal, a fase contenciosa em que se assegura a ampla defesa e o contraditório são instauradas somente a partir do oferecimento da impugnação, sendo a fase fiscalizatória procedimento, e não processo.

Nesse sentido a Súmula CARF nº 162

Súmula CARF nº 162

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Instaurada a fase contenciosa, os sujeitos passivos tem liberdade de acesso ao teor dos depoimentos, podendo contestá-los.

Pelo exposto, afasto a preliminar de nulidade.

3 MÉRITO

Entendo que o mérito dos Recursos, no que dizem respeito à veracidade das aquisições, tem a utilidade prejudicada, pois, mantido o arbitramento, é irrelevante a veracidade ou falsidade dos custos para a apuração do resultado tributável. Tais elementos tornam-se relevantes tão somente para a análise da qualificação da multa, decadência e responsabilidade solidária.

3.1 RECURSO VOLUNTÁRIO DO CONTRIBUINTE

Os itens ainda não analisados do Recurso Voluntário do Contribuinte resumem-se à defesa da veracidade das operações e, subsidiariamente, à redução da multa de ofício ao patamar ordinário de 75%.

Nesse sentido, o Contribuinte defende que a veracidade das operações com os fornecedores foi confirmada por ação judicial, anexando o acórdão que anulou autuação estadual calcada nos mesmos elementos fáticos, sob o entendimento de que a declaração de inidoneidade

superveniente da empresa ORCA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE EMBALAGENS LTDA não macularia as operações pretéritas realizadas pelo adquirente de boa fé.

Analisando o Acórdão, verifica-se que encontrava-se sob debate naquela ocasião aquisições feitas da empresa ORCA relativas ao mês de Dezembro de 2007 que haviam sido devidamente escrituradas, e para as quais comprovou-se a ocorrência do efetivo pagamento e a emissão da nota fiscal, sem que a Fazenda Pública Estadual tivesse logrado êxito em afastar a presunção imposta por estes elementos que pudesse levar à conclusão de que mesmo antes da declaração de inidoneidade haveria plena ciência acerca das condições da empresa ORCA pelo Recorrente.

A decisão, portanto, não vincula o CARF, seja por tratar de período distinto, seja ainda porque os elementos acusatórios produzidos por cada fisco não necessariamente coincidem. Contudo, o Acórdão do TJSP traz a lume que a declaração de inidoneidade da empresa ORCA ocorreu em 2011, não tendo efeitos retroativos a 2009.

A fiscalização colacionou elementos não contestados pela defesa, os quais confirmam a inaptidão da ORCA para realizar as operações em análise, mesmo antes da declaração de inidoneidade, a saber:

“- Quanto à empresa Orca, houve a entrega de DSPJ para os anos calendários de 1998 a 2004 (inativa), e a partir de 2005 não consta entrega de qualquer declaração, seja DSPJ ou DIPJ. Afirma que o relatório Dossiê Integrado da Orca atesta que não houve movimentação financeira a partir do ano de 2009, nem declarações ou recolhimentos de tributos. Do mesmo modo, alega que o quadro societário possui indícios de composição por interpostas pessoas, que não entregaram DIRPF para os anos 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013;”

Embora chame atenção o Contribuinte Recorrente efetuar aquisições vultosas de empresa que constava inativa perante o CNPJ, mais atenção chama o fato de a ORCA não ter tido movimentações financeiras no ano de 2009, ano em que ocorreram as aquisições questionadas, supostamente pagas à ORCA pelo Recorrente. Afinal, se houve aquisição e pagamento, espera-se que houvesse alguma movimentação financeira no ano de 2009.

Essa suposição de efetiva aquisição é infirmada a partir da seguinte constatação fiscal:

“Afirma a autoridade fiscal que analisou os lançamentos contábeis envolvendo as três empresas acima, e verificou que as contas contábeis das empresas apresentavam saldos credores, no valor total de R\$ 6.324.064,36 (a fiscalizada possuía débitos com essas empresas). Em 31/12/2009, para zerar os saldos das contas das empresas foram utilizados lançamentos a crédito da conta “Flávio Gutierrez Giesteira”, com histórico de baixa de fornecedores, gerando com isto um valor credor nesta conta. Observa o fiscal que, se tivesse ocorrido a aquisição dos produtos das empresas, a empresa Santa Luzia deveria proceder a devolução

dos produtos emitindo as Notas Fiscais de Devolução, procedimento este que não foi realizado.

Na mesma data de 31/12/2009, para zerar a conta “Flávio Gutierrez Giesteira”, a fiscalizada lançou a débito o valor acima, com lançamento a crédito nas contas “estoque de matérias primas”, “estoque de aparas” e “reversão de saldo ex-sócio, conf. Contrato” (tabela fl. 613). Para esclarecer o motivo e significado dos lançamentos acima, a empresa fiscalizada e os sócio administradores (Flávio Gutierrez Giesteira e Soheyla Soltani de Oliveira) foram intimados pela autoridade. Porém, somente o sócio Sr. Flávio respondeu a intimação, não esclarecendo as questões e nem apresentando os documentos solicitados.”

A constatação fiscal associada à falta de esclarecimento dos lançamentos contábeis permite inferir que os lançamentos se prestaram a maquiagem a falta de pagamento pelas aquisições, ou seja, pelos lançamentos, a dívida com os fornecedores teria sido quitada pelo sócio Flávio, que passaria a ser credor da empresa. Esta nova dívida, por sua vez, pelos lançamentos não explicados, teria sido quitada com o sócio por meio de uma redução de “estoque de matérias primas”, “estoque de aparas” e “reversão de saldo ex-sócio, conf. Contrato”, como se o sócio tivesse recebido em pagamento tais bens além de uma reversão de saldo com ex-sócio, também inexplicada.

Assim, diferentemente do que ocorreu no processo judicial relativo a 12/2007, há nos autos elementos robustos de que as aquisições foram fictícias, e tais elementos não foram infirmados pelos comprovantes de pagamentos, permitindo concluir que as aquisições feitas da ORCA não foram pagas.

Também se questionou a realidade das aquisições feitas de outras duas empresas, a CEPACK e a BRIX.

Quanto à BRIX, a autoridade autuante verificou os mesmos indícios de artificialidade, e constatou que a declaração de inaptidão também era anterior às aquisições feitas pelo Recorrente.

- Quanto à empresa Brix 23, entregou Declaração Anual do Simples Nacional - DASN, para os anos calendários de 2008, 2009, 2010 e 2011 com valores zerados.

Também não constam declarações e nem recolhimentos de tributos, e o quadro societário apresenta indícios de composição por interpostas pessoas, que não entregaram DIRPF para os anos 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013. Para esta empresa, o Sintegra da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo apresentava a situação de “não habilitado – Inapto”, desde 09/01/2009;

Por fim, quanto à CEPACK, a autoridade autuante verificou o seguinte:

- Em relação à empresa Cepack, verificou que houve a entrega de Declaração Simplificada de Pessoa Jurídica para os anos calendários de 2008, 2009, 2010 e

2011 na condição de inativa (DSPJ), o que significa que a empresa permaneceu durante todo o período sem efetuar qualquer atividade operacional, não operacional, financeira ou patrimonial.

Assevera a autoridade fiscal que o relatório Dossiê Integrado indica inexistência de movimentação financeira e de recolhimento de tributos a partir do ano de 2009, e o quadro societário apresenta indícios de ser composto por interpostas pessoas, que não entregaram Declaração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física - DIRPF de 2009 a 2013, e que a consulta ao Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços – Sintegra, da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, constava a situação de “não habilitado – Inapto”, desde 29/02/2008;

O cenário é, portanto, mais contundente para a CEPACK que para a ORCA e também para a BRIX, pois não só a declaração de inaptidão é anterior às aquisições, como também houve prova direta da artificialidade dos pagamentos, que demonstra o dolo empresarial específico na arquitetura das aquisições não comprovadas, pois os próprios funcionários do Contribuinte sacavam os cheques emitidos em favor da CEPACK e contabilizados como pagamento a ela.

“Através de análise de extratos bancários por amostragem, afirma a autoridade que os cheques contabilizados em favor da Cepack foram, de fato, sacados por funcionários da fiscalizada e utilizados para outros fins, ou seja, não havia pagamento algum a fornecedor.”

Essa constatação fiscal jamais seria possível em um cenário de pleno acaso não intencional, revelando o dolo em se eximir ilicitamente e com conhecimento de causa das obrigações tributárias.

Nesse cenário, os depoimentos prestados à fiscalização por dois diretores do Recorrente não são prova isolada como pretendeu defender o Recorrente, mas prova consonante com os demais elementos colhidos pela fiscalização e não afastados pela defesa. Qualquer potencial equívoco na numeração dos cheques nos registros contábeis que pudesse infirmar a acusação deveria ter sido comprovada pelo Recorrente, nos termos dos arts. 226 do CC e 417 do CPC.

Não podemos, contudo, nos esquecer que, no caso em questão, não houve glosa de despesas por seu caráter fictício, nem mesmo pela verificação do dolo da empresa em escriturar aquisições simuladas, mas arbitramento do lucro por imprestabilidade da escrituração, que não continha a demonstração de resultados do Exercício.

Por isso, entendo que o dolo empresarial verificado não se relaciona com a autuação ao fim e ao cabo lavrada, tendo sido irrelevante para a adoção do arbitramento e para determinação das bases de cálculo dele decorrentes a constatação de que a empresa forjava aquisições, já que o arbitramento se deu sobre as receitas conhecidas e devidamente escrituradas pelo Recorrente.

Tampouco consigo relacionar a apresentação e DIPJ zerada e a falta da DRE na ECD com alguma intenção de cometer fraude ou sonegação, mas, quando muito, é possível relacionar a falta de reconstituição da ECD mediante intimação com a intenção de embarçar a fiscalização, o que sequer permitiria a aplicação da multa agravada concomitantemente com o arbitramento, nos termos da súmula CARF nº 96¹.

Dessa maneira, por mais que o dolo esteja patente, entendo que ele não teve qualquer vínculo com a causa do arbitramento (até porque o arbitramento não configura penalidade), nem mesmo com a base de cálculo excepcional a ele vinculada, razão pela qual afasto a qualificação da multa de ofício.

3.1.1 DECADÊNCIA

Afastamos a qualificação da penalidade.

Diante disso, compete-nos apreciar a alegação de decadência à luz do art. 150, parágrafo 4º do CTN, conforme defendido pelos diretores do contribuinte responsabilizados solidariamente.

Os fatos geradores do IRPJ e da CSLL lançados têm como aspecto temporal 30/09/2009 e 31/12/2009, e os fatos geradores do PIS e da COFINS lançados são de ocorrência mensal, sendo a primeira infração constatada ainda no período de apuração encerrado em 31/08/2009.

Os Autos de Infração foram cientificados ao Contribuinte em 10/12/2014 (fl. 584).

Assim descaíram os períodos de apuração seguintes:

- IRPJ e CSLL: 3º trimestre de 2009
- PIS e COFINS: competências de agosto a novembro de 2009

Reconheço, portanto, a decadência parcial

3.2 RECURSO VOLUNTÁRIO DO RESPONSÁVEL SULAMERICANA

A responsabilização solidária da Sulamericana, embora alcunhada de “responsabilidade por grupo econômico de fato”, decorreu da constatação de que haveria confusão patrimonial e gerencial entre as empresas, revelando que na realidade a segregação

¹ “Súmula CARF nº 96

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 09/12/2013

A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.”

entre cada uma era artificial, existindo um centro de interesses único, com caixa e gerência unificados.

Por isso a responsabilização foi fundada no art. 124, I do CTN, e não na figura conhecida pelo Direito Previdenciário. Vejamos este breve excerto sobre a confusão patrimonial:

“Conforme autoridade fiscal, a Sulamericana e a Santa Luzia realizaram transações comerciais (compra de aparas de papel) em 2009 no valor de R\$ 302.592,42, e a primeira pagou uma dívida da segunda para com Flávio Gutierrez Giesteira, no valor de R\$ 1.427.956,00 em espécie.

Conclui que o pagamento de R\$ 1.427.956,00 não poderia ter como motivo as aquisições de aparas de papel, já que em valor bem superior aos negócios realizados, além de não localizar a contabilização desse valor em nenhuma das duas empresas (a Sulamericana foi intimada e não respondeu). Infere o fiscal que “este pagamento, provavelmente, foi realizado através de algum caixa paralelo que a Sulamericana Ltda devia ter, além da forma de execução do pagamento ter sido através de dinheiro em espécie, procedimento que não comum se considerarmos o valor envolvido.” (sic)

Ou seja, a Sulamericana, segundo os registros contábeis, teria pago débitos do Contribuinte no montante de R\$ 1.427.956,00, em espécie, débitos estes que supostamente decorreriam da compra de aparas de papel também não comprovadas

A confusão patrimonial se evidencia pelo pagamento injustificado de vultosa quantia devida pelo Contribuinte, sem qualquer contrapartida comprovada, e por mais que a autuação tenha ocorrido pela sistemática do Lucro Arbitrado, devemos lembrar que a metodologia de apuração não se confunde com os tributos lançados. A confusão patrimonial, no caso, permite a constatação de que ambas as empresas agiam praticando os negócios cujas receitas foram tributadas como se uma só fossem, respondendo assim conjuntamente pelos tributos lançados e seus consectários legais, já que todos decorrem do lucro ou das receitas apuradas que, pela confusão patrimonial demonstrada, interessavam juridicamente e economicamente às duas empresas que se encontravam, devido à confusão, em um mesmo polo obrigacional.

Além disso, o imóvel onde funciona a Santa Luzia tem como locatária a Sulamericana, relação que foi objeto de intimação não respondida.

Tampouco procede a alegação de que a autuação teria decorrido da inobservância de obrigações acessórias com relação às quais a Sulamericana não poderia ser responsabilizada, tanto porque a prova oral colhida e não infirmada confirma a unicidade gerencial, quanto porque a causa da autuação não foi o descumprimento de obrigações acessórias, que só influenciou na metodologia utilizada para a apuração dos tributos lançados.

Sobre a credibilidade do depoimento do diretor da Santa Luzia, João Batista, que confirmou a unicidade gerencial e patrimonial, não afasta qualquer consequência por seus atos,

na medida em que seu depoimento não foi dado no contexto de uma das formas de colaboração premiada que tantas dúvidas trazem sobre a veracidade do delator. Assim, eventual conflito de interesses poderia e deveria ter sido demonstrado mediante apontamentos concretos, e não mediante a mera alegação genérica consignada no recurso.

Por fim, seu depoimento foi analisado em conjunto com os demais elementos probatórios não infirmados pela defesa, formando a convicção deste julgador quanto à confusão patrimonial em gerencial de ambas as empresas.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso do Responsável solidário Sulamericana.

3.3 RECURSO VOLUNTÁRIO DOS DIRETORES DO CONTRIBUINTE, PEDRO CENSO RIZZO E DANILO MACHADO CIMATTI

Os diretores do Contribuinte aduziram argumento relativo ao mérito da própria autuação, que por isso merece aqui ser tratado. Alegam os responsáveis que as mesmas notas fiscais foram consideradas idôneas para fins de IPI, o que comprovaria sua regularidade e idoneidade.

A esse respeito, já expusemos que a idoneidade ou inidoneidade das notas fiscais foi irrelevante para a lavratura dos autos de infração. De todo modo, a falta de questionamento dos eventuais créditos de IPI decorrentes das referidas aquisições não impede a autuação ora sob debate, sendo elemento de convicção marginal face aos demais indícios já abordados na análise feita sobre o Recurso voluntário do contribuinte.

Passando à responsabilização solidária dos diretores, devemos avaliar os pressupostos de aplicação do artigo 135, III.

Manifestamo-nos por afastar a qualificação da multa de ofício, o que basta para afastar a responsabilização solidária dos administradores, já que o Termo de Verificação Fiscal e o Termo de Sujeição Passiva Solidária vincularam o dolo específico dos administradores ao caráter doloso das práticas empresariais, dolo este que entendemos irrelevante à autuação, por não guardar relação com a causa da lavratura dos autos de infração (escrituração imprestável), com a metodologia de apuração adotada pela fiscalização (arbitramento), nem tampouco com a base de cálculo adotada (receita conhecida e escriturada).

A vinculação do alegado dolo dos diretores do Contribuinte ao dolo da sociedade pode ser verificada na singela passagem do TVF em que a responsabilidade é fundamentada, de fls. 577, a cujas razões nada agregam os Termos de Sujeição Passiva Solidária de fls. 650/653 e 654/657 que somente se remetem ao Relatório Fiscal.

Também observo que o sócio administrador foi responsabilizado com base no art. 135, III do CTN, mas sem qualquer menção ao art. 124 para definir o regime de sua responsabilidade.

Sou partidário do posicionamento defendido pelo Conselheiro do André Luis Ulrich Pinto no Processo nº 10950.729268/2019-60. Naquela oportunidade, o Conselheiro relator transcreveu a lição de Luís Eduardo Schoueri:

“Interesse comum só têm as pessoas que estão no mesmo polo na situação que constitui o fato jurídico tributário. Assim, por exemplo, os condôminos têm “interesse comum” na propriedade; se esta dá azo ao surgimento da obrigação de recolher o IPTU, são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto todos os condôminos. Note-se que o débito é um só, mas todos os condôminos se revestem da condição de sujeitos passivos solidários.

É importante destacar aqui que o art. 124, I, do CTN não define sujeito passivo. Ele apenas fixa, a partir do interesse comum, a solidariedade entre sujeitos passivos, já definidos em outros dispositivos. De maneira mais clara, ainda com o exemplo do IPTU e dos condôminos: na inexistência de tal dispositivo, cada condômino de um mesmo apartamento pagaria o imposto relativo a sua quota. O art. 124, I, por sua vez, faz com que esses contribuintes sejam solidários. Ou seja: se inaplicável qualquer dispositivo legal que caracterize determinada pessoa como contribuinte ou responsável, não há como defini-la como sujeito passivo a partir do art. 124. O primeiro passo é verificar se é sujeito passivo para daí, num segundo passo, investigar se existe solidariedade entre os sujeitos passivos definidos pela lei.

O Supremo Tribunal Federal parece ter adotado essa interpretação, ao julgar a constitucionalidade de lei estadual que instituíra a obrigação solidária de contadores por créditos tributários oriundos de infrações à legislação tributária, para as quais o contador, em alguma medida, houvesse concorrido. Na ocasião, o Plenário do Supremo Tribunal Federal decidiu que a lei estadual invadira a competência da lei complementar na matéria. Nesse sentido, o Relator observou que a lei estadual teria disposto diversamente do CTN sobre quem pode ser responsável tributário, na medida em que incluiu “hipóteses não contempladas pelos arts. 134 e 135 do CTN”. O Supremo Tribunal Federal, portanto, parece ter entendido que, em primeiro lugar, é preciso verificar se há sujeição passiva, nos termos dos artigos 134 e 135 do CTN; em segundo lugar, verifica-se se há interesse comum e, portanto, solidariedade passiva, nos termos do art. 124, I, do CTN. Afinal, na visão da Corte, a lei estadual não poderia ter criado nova hipótese de responsabilidade (solidária) de terceiro, autônoma em relação àquelas dos artigos 134 e 135 do CTN. Parece haver, então, no posicionamento do Tribunal, o pressuposto de que o art. 124, I, do CTN não se configura como hipótese autônoma de responsabilidade tributária; primeiro seria preciso apurar a existência de sujeição passiva (o que, no caso da chamada “responsabilidade de terceiros”, dar-se-ia a partir dos artigos 134 e 135 do CTN).

A caracterização de solidariedade, nos termos do art. 124, I, do CTN exige a configuração do interesse comum. Já se afirmou que interesse comum clama por estarem as pessoas no mesmo polo, mas isso sob a perspectiva jurídica. Afinal, justamente porque cada sujeito passivo liga-se ao fato jurídico tributário (seja contribuinte, seja responsável) é que, nas palavras do Min. Luiz Fux, não cabe cogitar a existência de “interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal”.

É justamente, por isso, que não faz sentido imputar a responsabilidade solidária entre duas empresas do mesmo grupo econômico nas situações nas quais só uma delas ostenta a condição de sujeito passivo. Se a outra empresa não realiza o fato jurídico tributário – nem a ele se vincula por outras hipóteses de responsabilidade –, não pode ela se tornar solidária porque sequer é sujeito passivo.

Por outro lado, não constituem “interesse comum” as posições antagônicas em um contrato, mesmo quando em virtude deste surja um fato jurídico tributário. Assim, comprador e vendedor não têm “interesse comum” na compra e venda: se o vendedor é contribuinte do ICMS devido na saída da mercadoria objeto da compra e venda, o comprador não será solidário com tal obrigação. Daí a distinção entre interesses contrapostos, coincidentes e comuns, assim resumida:

Interesses contrapostos, coincidentes e comuns podem ser também evidenciados nos negócios jurídicos privados de compra e venda mercantil com pluralidade de pessoas. Afinal, vendedores e compradores têm interesse coincidente na realização do negócio (tarefa), mas interesses contrapostos na execução do contrato (necessidades opostas). Já os interesses comuns situam-se apenas em cada um dos polos da relação: entre o conjunto de vendedores e, de outro lado, entre os compradores.

Mesmo que duas partes em um contrato fruam vantagens por conta do não recolhimento de um tributo, isso não será, por si, suficiente para que se aponte um “interesse comum”. Eles podem ter “interesse comum” em lesar o Fisco. Pode o comprador, até mesmo, ser conivente com o fato de o vendedor não ter recolhido o imposto que devia. Pode, ainda, ter tido um ganho financeiro por isso, já que a inadimplência do vendedor poderá ter sido refletida no preço. Ainda assim, comprador e vendedor não têm “interesse comum” no fato jurídico tributário.²

Também mencionou os ensinamentos de Caio Takano:

“Se da expressão “interesse comum” seria possível extrair diferentes significados, não é irrelevante a constatação de que o Superior Tribunal de Justiça, intérprete autêntico do enunciado prescritivo do art. 124, inc. I, do CTN, tem reiteradamente se posicionado no sentido de construir a norma de solidariedade tributária de forma mais restritiva, adotando o conceito estritamente jurídico de interesse

² SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2022.(p. 625)

comum, que alcança apenas as pessoas que se encontram no mesmo polo do contribuinte em relação à situação jurídica ensejadora da exação. Ainda que seja reconhecido existir diversas possibilidades interpretativas a partir do enunciado prescritivo, há, neste caso, um ato de decisão do intérprete autêntico do direito posto, no qual se escolheu apenas uma dessas possibilidades: o conceito jurídico.

3”

Adicionalmente, valho-me das lições de Luciano da Silva Amaro⁴, que encampa a mesma vertente pela qual o interesse comum de que trata o art. 124, I do CTN deve ser jurídico, merecendo ser distinguido do interesse meramente econômico.

“Por outro lado, o só fato de o Código Tributário Nacional dizer que, em determinada operação (por exemplo, a alienação de imóvel), a lei do tributo pode eleger qualquer das partes como contribuinte não significa que, tendo eleito *uma* delas, a *outra* seja solidariamente responsável. Poderá sê-lo, mas isso dependerá de expressa previsão da lei (já agora nos termos do item II do art. 124). Até porque nessa hipótese o *interesse* de cada uma das partes no negócio *não é comum*, não é *o mesmo*; o interesse do vendedor é na alienação, o interesse do comprador é na aquisição. Se, porém, houver dois vendedores ou dois compradores (copropriedade), aí sim teremos interesse comum (dos vendedores ou dos compradores, respectivamente), de modo que, se a lei definir como contribuinte a figura do comprador, ambos os compradores serão responsáveis solidários, não porque a lei tenha eventualmente vindo a proclamar essa solidariedade, mas sim porque ela decorre do interesse *comum* de ambos no fato da aquisição. O mesmo se diga em relação ao imposto predial. Havendo copropriedade, ambos os proprietários são devedores solidários⁵⁰².

Não é demais consignar que julgados recentes deste Conselho encampam a vertente acima exposta, conforme se verifica do Acórdão nº 1402002.459, de 2017, de relatoria do Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, cujas razões de decidir merecem transcrição:

“No que se refere à imputação da responsabilidade importa preliminarmente definir o alcance dos dispositivos que regem a matéria.

Sob esse prisma, esclareça-se que **a solidariedade prevista no art. 124, do CTN, não é um mecanismo de eleição de responsável tributário. Em outras palavras, não tem o condão de incluir um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, mas apenas de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já o compõem.**⁵

³ TAKANO, Caio Augusto. Em busca de um Interesse Comum: Considerações Acerca dos Limites da Solidariedade Tributária no art. 124, I, do CTN. in Revista Direito Tributário Atual. 41- 2019.

⁴ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 426/427.

⁵ Derzi, Misabel Abreu. Atualização da obra de Aliomar Baleeiro. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 729.

Tanto é assim, que **o dispositivo em comento não integra o capítulo do CTN que trata da responsabilidade tributária.**

Assim, a definição da sujeição passiva deve ocorrer em momento anterior ao estabelecimento da solidariedade. Ainda que tal assertiva tenha características de obviedade, seu escopo dirige-se à ressalva da **fragilidade do inciso I, do mencionado art. 124, do CTN; muitas vezes utilizado de forma equivocada para estabelecer uma espécie de sujeição passiva de forma indireta.**

Em regra, deve-se buscar a responsabilidade tributária enquadrando-se o fato sob exame em alguma das situações previstas nos arts. 129 a 137, do CTN. Já a solidariedade obrigacional dos devedores prevista no inciso I, do art. 124 é definida pelo interesse comum ainda que a lei seja omissa, pois trata-se de norma geral.

Justamente por não ter sido definida pela lei, a expressão “interesse comum” é imprecisa, questionável, abstrata e mostra-se inadequada para expor com exatidão a condição em que se colocam aqueles que participam da realização do fator gerador.

Por outro lado, definida a responsabilidade com base no enquadramento em alguns dos dispositivos do art. 135, do CTN (normalmente o inciso III) é cabível a aplicação em conjunto com o art. 124, II do mesmo diploma legal, para definir que essa responsabilidade é solidária ainda que, reconheço, o tema não é pacífico na doutrina.” (g.n.)

Pois bem, definido que o art. 135 do CTN elege os responsáveis tributários mas não estabelece seu regime de responsabilidade (se solidária ou não), entendo que a responsabilização solidária demandaria ao menos a demonstração do interesse comum e a fundamentação legal também no artigo 124, I do CTN. Não vislumbro nos autos fundamentação sobre o regime solidário de responsabilidade, mas tampouco foi matéria questionada pela defesa.

Resta portanto avaliar se o artigo 135, III do CTN deve levar à responsabilização do sócio administrador no caso em questão, afinal, o Recurso Voluntário defende que art. 135 do CTN só encontra aplicação quando o ato de infração à lei societária, contrato social ou estatuto cometido pelo administrador for realizado à revelia da sociedade.

A norma do art. 135, do Código Tributário Nacional depende da comprovação de

- (i) função e poderes atribuídos ao responsável; e
- (ii) condutas individualizadas do responsável com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto.

Ou seja, além de individualizar a conduta do administrador, tal conduta não pode se confundir com o desempenho de suas funções de administrador. A responsabilidade pessoal do sócio administrador só tem lugar quando agir contrariamente a interesses sociais legítimos

infringindo a lei, o contrato social ou o estatuto, contrariedade que não restou demonstrada no caso em questão.

Além de não demonstrada tal contrariedade, tampouco houve a individualização da conduta necessária à responsabilização dos administradores com base no art. 135 do CTN, o que também enseja o afastamento da responsabilidade independentemente do afastamento da qualificação da multa de ofício.

Não bastasse a falta de individualização das condutas supostamente dolosas, também seria necessário demonstrar cabalmente o dolo específico dos administradores, o que não foi feito. Este Conselho sedimentou ao longo dos anos o entendimento de que o dolo específico nas condutas imputadas aos administradores deve restar cabalmente demonstrado, até porque, se não demonstrado tal dolo, bastaria o inadimplemento da obrigação tributária para a responsabilização do administrador, entendimento na contramão da Súmula nº 430 do STJ, editada a partir do julgamento do REsp nº 1.101.728/SP sob a sistemática dos Recursos Repetitivos, de Tema nº 97⁶, com entendimento vinculante aos membros deste Conselho.

Sob essa ótica, no Acórdão nº 1401-003.735, de 17 de Setembro de 2019, manteve-se a responsabilidade do sócio-gerente pois no caso comprovou-se a *prática de inequívoco ato de vontade do Responsável*. Vejamos o excerto do voto condutor do acórdão, de relatoria do Conselheiro Daniel Ribeiro Silva:

“Veja, portanto, que o Sr. Ewerton tanto exercia atos de gestão, como deliberou junto com seu outro sócio, a transferência de receitas para empresa constituída por interposta pessoa. Isso, por si só, já é suficiente para a imputação da responsabilidade pessoal, vez que demonstra ato doloso e inequívoco de vontade. Ressalte-se, mais uma vez, que isso foi confessado pelo próprio responsável solidário.”

Entendimento análogo, demandando a comprovação do dolo, foi adotado no Acórdão 1301-003.227, de 25 de Julho de 2018, sob a relatoria do Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto.

“Antes de qualquer coisa, é preciso que se comprove o *dolo* das condutas dos sujeitos responsabilizados, o que já foi devidamente afastado pelo Colegiado, ao afastar a qualificação da multa de ofício no Acórdão embargado. Todos os atos indicados na fundamentação estavam revestidos de validade formal e material, não se enquadrando como dolo, fraude ou simulação. Em rigor, a operação inteira foi plenamente eficaz, restando sua eficácia afastada apenas perante o Fisco, em razão da ausência de propósito negocial apontado na julgamento embargado.”

⁶ "A simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa."

O Acórdão nº 9101-003.212, de 08 de novembro de 2017, de relatoria da Conselheira Adriana Gomes do Rêgo, encampa o mesmo posicionamento consolidado sobre a necessidade da demonstração do dolo específico dos administradores em cometer fraude, acrescentando que o afastamento da qualificação da penalidade impede a manutenção da responsabilização com base no artigo 135, III do CTN quando o dolo que se imputa aos administradores é o mesmo dolo que ensejou a qualificação da própria multa de ofício afastada. Vejamos o seguinte excerto da ementa:

“RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ADMINISTRADOR. ART. 135, III, DO CTN. AFASTAMENTO DO CARÁTER FRAUDULENTO.

Afastada a caracterização do intuito de fraude que justificou a aplicação de multa qualificada, não pode remanescer a responsabilização tributária do administrador pelos atos praticados, a qual foi atribuída em razão do caráter fraudulento da conduta.”

A ementa revela que a situação era igual à presente, pois a responsabilização se deu a partir da imputação aos sócios do mesmo dolo que ensejou a qualificação da multa de ofício, de maneira que, afastada a qualificação, resta inviável a manutenção da responsabilização.

A exigência de individualização da conduta de cada responsável e a demonstração do dolo específico também é matéria pacificada, com seus critérios muito bem delineados pela jurisprudência, conforme verificou-se acima, mas a acusação fiscal pecou nesse aspecto.

Por todo o exposto, voto por afastar a responsabilização solidária dos diretores Pedro e Danilo.

3.4 RECURSO VOLUNTÁRIO DO CONTADOR DA SANTA LUZIA, CARLOS ALBERTO CASSONI

A defesa do contabilista Carlos, além de tangenciar a suposta regularidade dos fornecedores, que não merecerá considerações novas dado que já a afastamos ao analisar o mérito do Recurso do Contribuinte, sustenta que sua atuação nunca excedeu a de contabilista, que não é responsável pela auditoria das compras nem da estrutura societária da empresa, mas tão somente pelos lançamentos contábeis conforme a documentação que lhe é apresentada. Afirma ainda que sua condição tampouco se amolda ao art. 135, II do CTN, pois não é mandatário, preposto ou empregado da Pessoa Jurídica, mas mero prestador de serviços autônomo.

O Relatório fiscal assim justifica sua responsabilização calcada no art. 135, II do CTN.

DO CONTADOR E PROCURADOR DA OFFSHORE INTERMARES

Considerando que o Sr. Carlos Alberto Cassoni, CPF:379.618.028-00, consta como contador e responsável pela entrega das declarações e SPED contábil da Santa Luzia S/A, além de constar como procurador da offshore Intermares, houve intimação para esclarecimentos e apresentação de documentos, a seguir transcritos:

3) Qual o motivo da entrega da DIPJ de 2009 com os valores zerados?

1) Informar como ocorreu a indicação para a função de procurador e o nome da pessoa que o indicou.

2) Apresentar cópia da procuração.

3) Quais eram as atribuições exercidas pelo Sr. na função de procurador e qual a remuneração recebida?

4) No caso de recebimento, esses valores constaram nas DIRPF?

3) A mudança da Santa Luzia para SULAMERICANA ocorreu pelo fato da Sra. Soheyla Soltani de Oliveira e do Sr. Qodrat Ullah Soltani terem assumido a gestão da Santa Luzia através da empresa Santa Rita Participações?

E concluiu o Relatório Fiscal:

“O Sr. Carlos Alberto não respondeu a intimação.

Além disso, o Sr. Carlos Alberto, como contador da empresa é o responsável pelos lançamentos contábeis, que de forma , inexplicável, fizeram desaparecer' o valor 'de R\$ 6.324.064,36, zerando os saldos devedores que a Santa Luzia S/A era devedora para as empresas Cepack, Orca e Brix 23, que no presente relatório demonstramos tratar-se de aquisições através de Notas Fiscais inidôneas

Considerando o Artigo 135; Inciso II da Lei nº5.172/66 e o Artigo 1.177 da Lei nº 10.406/2002, que a seguir transcrevemos, a fiscalização esta imputando a responsabilidade solidária ao Sr. Carlos Alberto Cassoni.”

Acórdão Recorrido manteve sua responsabilidade pelos mesmos fundamentos consignados no Relatório Fiscal, frisando sua atuação como procurador no Brasil da controladora do Contribuinte, com sede no Panamá.

“Conforme relato da autoridade fiscal, o Sr. Carlos Cassoni foi o responsável pelos lançamentos que zeraram os saldos devedores da Santa Luzia S/A para com as empresas Cepack, Orca e Brix23, no valor de R\$ 6.324.064,36, na intenção de fraudar o fisco.

O fato de o mesmo ser procurador da offshore panamenha apenas contribui para o fato de estar ciente e atuar com dolo na fraude ao fisco em comento, numa visão panorâmica do ocorrido, em total oposição à lei. Com essa ciência do ilícito e intenção deliberada, não há que se falar em subordinação, e sim em cooperação para atingir a um determinado fim.”

Fosse o contador responsável, entendo que a qualificação do contador na hipótese do inciso II do art. 135 é *em tese* possível, já que o contador atua como mandatário da empresa.

Entretanto, sob essa ótica, as mesmas razões que levam a afastar a responsabilidade dos administradores do Contribuinte com base no art. 135, III levam ao afastamento da responsabilidade do contabilista com base no art. 135, II do CTN, já que cada inciso só se distingue por eleger pessoas distintas e, assim como no caso dos diretores, o dolo apontado se confunde com o que fundou a qualificação da penalidade, que afastamos, e o dolo específico não foi demonstrado.

Este dolo é exigido por entendimento vinculante da própria Receita Federal, emanado no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 04/18:

26.2. Como exaustivamente visto no presente parecer, o mero interesse econômico não pode ensejar a responsabilização solidária. Do mesmo modo, há que estar presente vínculo não só com o fato, mas também com o contribuinte ou com o responsável por substituição (vide item 15). **Mera assessoria ou consultoria técnica, assim, não tem o condão de imputar a responsabilidade solidária, salvo na hipótese de cometimento doloso, comissivo ou omissivo, mas consciente, do ato ilícito. (g.n.)**

No caso presente, a conduta imputada ao Contador foi individualizada, pois pretendeu-se responsabilizá-lo por ter sido o responsável pelos lançamentos contábeis. Ocorre que é justamente esta a função do contabilista, efetuar os lançamentos contábeis conforme as informações e documentos a ele fornecidos pela sociedade.

Ao profissional da contabilidade cabe subsumir as informações e documentos fornecidos pela pessoa jurídica às normas contábeis para efetuar os lançamentos de maneira que

reflitam a realidade econômica à qual lhe foi franqueado acesso pela sociedade, não lhe sendo atribuída obrigação de auditar cada um dos lançamentos.

Admitir a responsabilização do contador por qualquer lançamento contábil que tenha sido decorrente de atos ilícitos da sociedade implicaria temerário elastecimento da função de contador à de auditor. O contador, por essência, reflete nos livros contábeis e fiscais a realidade conforme lhe é retratada pela sociedade, que pode eventualmente tê-la maquiado, mas a competência para desnudar o falso não lhe é imponible.

Entretanto, tratando-se de conduta tipificada como crime que deu causa à representação fiscal para fins penais, parece-me que a situação ora sob julgamento amolda-se, em verdade, àquela prevista no art. 137, I do CTN, que se aplicada ao caso exige o mandatário da infração por ilícitos cometidos no exercício de mandato, função ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito prestigiando a punição do mentor intelectual do ilícito fiscal.

Também entendo irrelevante o fato de o contador ser procurador no Brasil da controladora do Recorrente, uma empresa panamenha. A menção valorizada pela autoridade julgadora de piso parece confundir o papel desta modalidade de procurador, àquele assumido pelos profissionais envolvidos no escândalo internacional noticiado sob a alcunha de “Panama Papers”, mas a atuação de Carlos em nada se confunde com aquela noticiada na mídia.

A nomeação de procurador no Brasil é requisito legal previsto pelo artigo 1.134, § 1º, V⁷ do Código Civil, de qualquer sociedade estrangeira que deseje aqui atuar, o que não desnatura a atuação de tal procurador como mero mandatário da sociedade para a formalização de atos, sem assumir qualquer poder decisório. É verdade que tal procurador por vezes é eleito como responsável tributário, como o faz o art. 26 da Lei nº 10.833/03⁸, mas não há disposição específica pertinente ao caso.

Por fim, a responsabilidade do contabilista foi também escorada no art. 1.177 da Lei nº 10.406/2002:

Do Contabilista e outros Auxiliares

Art. 1.177. Os assentos lançados nos livros ou fichas do preponente, por qualquer dos prepostos encarregados de sua escrituração, produzem, salvo se houver procedido de má-fé, os mesmos efeitos como se o fossem por aquele.

⁷ “Art. 1.134. A sociedade estrangeira, qualquer que seja o seu objeto, não pode, sem autorização do Poder Executivo, funcionar no País, ainda que por estabelecimentos subordinados, podendo, todavia, ressalvados os casos expressos em lei, ser acionista de sociedade anônima brasileira.

§ 1º Ao requerimento de autorização devem juntar-se:

(...)

V - prova de nomeação do representante no Brasil, com poderes expressos para aceitar as condições exigidas para a autorização;”

⁸ “Art. 26. O adquirente, pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, ou o procurador, quando o adquirente for residente ou domiciliado no exterior, fica responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital a que se refere o [art. 18 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995](#), auferido por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior que alienar bens localizados no Brasil. (Produção de efeito)”

Parágrafo único. No exercício de suas funções, os prepostos são pessoalmente responsáveis, perante os preponentes, pelos atos culposos; e, perante terceiros, solidariamente com o preponente, pelos atos dolosos.

O dispositivo versa sobre a responsabilidade civil do contabilista perante seu constituinte, mas também exige a prova do dolo para sua responsabilização perante terceiros, como o Fisco, dolo este não comprovado.

Assim, afasto a responsabilização do contador Carlos.

4 DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por conhecer dos Recursos Voluntários para rejeitar as preliminares de nulidade, dando-lhes provimento parcial para reconhecer a preliminar de decadência parcial, afastar a qualificação da multa de ofício e afastar a responsabilidade dos diretores Pedro e Danilo, bem como do contabilista Carlos.

Assinado Digitalmente

Lucas Issa Halah

VOTO VENCEDOR

Conselheira Isabelle Resende Alves Rocha, redatora designada

Após os debates desenvolvidos na sessão de julgamento, a maioria deste colegiado decidiu por manter a qualificação da multa de ofício, vencido o Conselheiro relator, que afastava a qualificação. Por consequência, restou vencido também o posicionamento que acatava a prejudicial de decadência. Além disso, a maioria também acompanhou o Conselheiro relator pelas conclusões no que se refere ao afastamento das responsabilidades tributárias imputadas aos Senhores Pedro Censo Rizzo e Danilo Machado Cimatti. Desse modo, fui designada como redatora do voto vencedor para esses pontos da decisão, nos termos do art. 114, §2º, I, e §9º, do RICARF.

1 MULTA QUALIFICADA E DECADÊNCIA

No presente caso, a autoridade fiscal desqualificou a escrituração contábil da empresa autuada por considerá-la inidônea e imprestável à aferição do lucro real, em virtude da detecção de vícios graves: foram identificadas diversas aquisições fictícias registradas junto a fornecedores declarados inidôneos, evidenciando manipulação fraudulenta de despesas. Diante

disso, o Fisco efetuou o arbitramento do lucro tributável da pessoa jurídica, consoante as hipóteses legais cabíveis.

Ressalte-se que, nos termos do art. 47 da Lei nº 8.981/95, o lucro da pessoa jurídica deve ser arbitrado sempre que a contabilidade apresentar vícios, erros ou deficiências que a tornem inapta para apuração do resultado real. Em outras palavras, a desclassificação da escrita contábil e a apuração do IRPJ por lucro arbitrado são medidas legais e necessárias quando a própria escrituração não merece fé em razão de irregularidades materiais que a tornem imprestável para o regime de apuração originalmente escolhido pelo contribuinte.

A controvérsia instalada no colegiado cingiu-se a analisar se, tendo sido adotado o arbitramento do lucro pela imprestabilidade da escrita, ainda assim estaria caracterizada a conduta dolosa apta a justificar a multa qualificada. O Conselheiro relator afastou o nexo entre o dolo específico e a causa do arbitramento: ou seja, entendeu que a fraude detectada não influenciou diretamente a apuração do tributo, já que a autuação se deu por arbitramento, não pela glosa das despesas fictícias. Observe-se o trecho conclusivo de seu voto:

Não podemos, contudo, nos esquecer que, no caso em questão, não houve glosa de despesas por seu caráter fictício, nem mesmo pela verificação do dolo da empresa em escriturar aquisições simuladas, mas arbitramento do lucro por imprestabilidade da escrituração, que não continha a demonstração de resultados do Exercício.

Por isso, entendo que o dolo empresarial verificado não se relaciona com a autuação ao fim e ao cabo lavrada, tendo sido irrelevante para a adoção do arbitramento e para determinação das bases de cálculo dele decorrentes a constatação de que a empresa forjava aquisições, já que o arbitramento se deu sobre as receitas conhecidas e devidamente escrituradas pelo Recorrente.

Ao longo dos debates, o i. relator esclareceu entender que o dolo empresarial identificado estaria “diluído” pelo fato de o montante do lucro ter sido estimado por presunção legal (arbitramento), que, neste caso, não se deu diretamente em função desse dolo, mas por imprestabilidade da escrituração. Ou seja, apesar de ter sido comprovado o dolo na prática de fraude, essa conduta não se relacionou com a autuação e foi irrelevante para a adoção do arbitramento.

Todavia, a corrente vencedora, que reflito neste voto, entende que a metodologia de apuração do crédito tributário não elimina nem absorve a gravidade das condutas dolosas constatadas.

A aplicação da multa agravada depende da comprovação do dolo qualificado na prática de fraude, conluio ou sonegação, não da modalidade de lançamento em si. No caso concreto, a fiscalização reuniu provas de que a contribuinte utilizou notas fiscais falsas, emitidas por empresas de fachada, para registrar compras inexistentes e assim inflar indevidamente seus custos/deduções. Essa manobra reduziu artificialmente o lucro tributável declarado e configura

claramente fraude fiscal, uma vez que houve criação de operações simuladas com o propósito específico de suprimir tributos.

Ainda que, em face dessas manipulações, o fisco tenha recorrido ao arbitramento para calcular a base tributável (dada a imprestabilidade dos livros), isso não descaracteriza a intenção dolosa subjacente às falsidades perpetradas. Pelo contrário, o arbitramento decorreu justamente da constatação de que os registros contábeis foram viciados por fraude, impedindo a apuração fidedigna pelo lucro real.

Nesse contexto, restando demonstrado o evidente intuito de fraudar o fisco, a multa de ofício qualificada de 150% mostra-se devida, em conformidade com a lei. Os precedentes deste Conselho corroboram que é cabível a imposição da multa qualificada sempre que comprovada a conduta dolosa de sonegação ou fraude pelo contribuinte. Não se trata de presunção, mas de inferência lastreada em provas concretas: diferentemente dos casos em que a omissão de receitas é apurada apenas por presunções legais (por exemplo, depósitos bancários não justificados) – hipóteses em que não se poderia agravar a multa sem outros elementos –, aqui há materialidade de fraude.

Inclusive, a Súmula CARF nº 25 dispõe expressamente que a presunção legal de omissão de receita, por si só, não autoriza a multa qualificada, sendo necessária a comprovação de alguma das hipóteses dos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/64 (dolo específico). Ou seja, o CARF firmou entendimento de que mero arbítrio por indícios não basta – exige-se prova do ardil. No caso em julgamento, essa prova restou cabal: as aquisições simuladas configuram fraude tributária dolosa, atendendo ao requisito para aplicação da penalidade de 150%.

Portanto, superada a divergência quanto ao liame entre o dolo e o arbitramento, conclui-se que a existência de fraude comprovada impõe a manutenção da multa qualificada. O arbitramento da base de cálculo, por si, justamente por ser regime de apuração e não penalidade, não isenta o contribuinte das consequências de seus atos ilícitos. Em suma, verificada a fraude (conluio com fornecedores inidôneos para gerar despesas fictícias), incide a multa de 150% de acordo com a legislação então vigente.

Vale mencionar que, posteriormente aos fatos julgados, a Lei nº 14.689/2023 reduziu o percentual da multa qualificada para 100% nos casos de primeira infração dolosa, mantendo 150% apenas em hipóteses de reincidência – alteração normativa de caráter benéfico que deve ser aplicada retroativamente (art. 106, II, “c”, do CTN).

Por consequência, mantida a qualificação da multa, dada a comprovação do dolo da Contribuinte, o colegiado também decidiu por afastar a prejudicial de decadência, mantendo-se a contagem do prazo com base no art. 173, I do CTN.

2 RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

O auto de infração em análise incluiu no polo passivo, entre outros, dois diretores como coobrigados solidários pelo crédito tributário: Pedro Censo Rizzo e Danilo Machado Cimatti. Tal imputação se deu com fundamento no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, que atribui responsabilidade pessoal aos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado por dívidas tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Em outras palavras, quando o dirigente de uma empresa age dolosamente ou à margem da lei, causando a sonegação ou inadimplência tributária, ele pode ser responsabilizado diretamente pelo fisco, passando a responder solidariamente pelo débito.

A responsabilidade tributária de terceiros, contudo, não é automática nem objetiva – ao contrário, exige rigorosa apuração de elementos subjetivos e materiais. A jurisprudência pátria, consolidada inclusive no Superior Tribunal de Justiça, estabelece que o mero inadimplemento da obrigação tributária pela pessoa jurídica não gera, por si só, responsabilidade solidária do sócio-gerente. Esse é o teor da Súmula nº 430 do STJ, que deve orientar a interpretação do art. 135 do CTN. Portanto, para redirecionar a exigência fiscal a administradores ou terceiros, é necessário demonstrar que eles próprios praticaram ato com dolo, fraude ou excesso de poder que tenha dado causa ao não pagamento do tributo.

No caso concreto, a autuação apontou a existência de um esquema de fraude (notas inidôneas) e presumiu o envolvimento dos diretores da empresa. Entretanto, ao longo do processo administrativo, não se produziu prova suficiente de que esses indivíduos tiveram participação ativa e consciente nos atos fraudulentos. Não há, nos autos, evidências individualizadas de que Pedro Rizzo ou Danilo Cimatti tenham ordenado, consentido ou se beneficiado diretamente da contabilização de compras fictícias.

Ou seja, embora a existência da fraude tributária pela empresa esteja configurada, não há prova cabal, específica e individualizada de que os coobrigados indicados incorreram pessoalmente em “infração de lei” na forma exigida pelo CTN. Portanto, ausentes prova de dolo específico e de participação concreta dos mencionados no ilícito tributário, impõe-se o afastamento de sua responsabilidade solidária, **tal como orientou o voto vencido**.

O que gerou a divergência e levou a maioria a acompanhar o i. relator pelas conclusões foi o fato de que seu voto para afastar a responsabilidade dos diretores fundamentou-se, primeiramente, em sua constatação de que “a idoneidade ou inidoneidade das notas fiscais foi irrelevante para a lavratura dos autos de infração”. Assim, o afastamento da multa qualificada bastaria para afastar a responsabilidade.

Entretanto, no entendimento da maioria do colegiado, não se trata de “absorver” o dolo pelo arbitramento – na verdade, ainda que o arbitramento do lucro evidencie a irregularidade contábil, seria possível responsabilizar administradores se ficasse demonstrado que

eles próprios contribuíram para tal irregularidade dolosa. No caso concreto, conforme já demonstrado, não há elementos seguros para tanto.

3 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por rejeitar a prejudicial de decadência, confirmar a aplicação da multa de ofício qualificada, em razão da fraude comprovada nos autos, reduzindo-a para 100% em aplicação da retroatividade benigna, e afastar a responsabilidade solidária atribuída aos Srs. Pedro Censo Rizzo e Danilo Machado Cimatti, não porque o dolo foi irrelevante para a autuação por arbitramento, mas porque não foi comprovado o dolo específico, nem houve a individualização de suas condutas.

Assinado Digitalmente

Conselheira Isabelle Resende Alves Rocha