



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13971.720605/2012-27
ACÓRDÃO	1302-007.582 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SWELL TEXTIL CONSULTORIA LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2007

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade do lançamento quando inexistentes as hipóteses de nulidade previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72¹. Não ocorre preterição do direito de defesa quando se verifica que foi oportunizada a ampla defesa e o contraditório; e que a Contribuinte, pelo recurso apresentado, demonstra que teve a devida compreensão da decisão exarada.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE POR CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADA.

Não resta caracterizada a preterição do direito de defesa, a suscitar a nulidade do lançamento, quando são apreciadas todas as alegações contidas na Impugnação.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2007

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

¹ **Art. 59.** São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

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

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

DECLARAÇÃO EM DIPJ DE VALORES NULOS. EMPRESA INATIVA. VALORES EXTRAÍDOS DO LIVRO REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS. CONDUTA REITERADA. SONEGAÇÃO. MULTA QUALIFICADA.

Caracteriza sonegação, penalizada com a aplicação de multa qualificada, a conduta reiterada de informar em DIPJ valores nulos, como se a empresa estivesse inativa, tendente a impedir a ocorrência do fato gerador e evitar o seu pagamento.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. ARTIGO 8 DA LEI 14.689/23. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO PARA 100%.

Com base no artigo 106, II, “c” do Código Tributário Nacional (“CTN”)² e no artigo 8º da Lei nº 14.689, de 2023, o qual prevê nova redação para a qualificação da multa, menos gravosa para o contribuinte sancionado, deve haver a aplicação da retroatividade benigna.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

IRPJ. ARBITRAMENTO DO LUCRO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS.

É cabível o arbitramento do lucro quando o contribuinte deixar de apresentar à Autoridade Tributária os livros e documentos de sua escrituração comercial ou fiscal.

IRPJ. ARBITRAMENTO DO LUCRO. BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA CONHECIDA. FATURAMENTO INFORMADO NO LIVRO DE APURAÇÃO DO ICMS E NA DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES DO ICMS.

Os valores registrados no Livro Registro de Apuração, Entradas e Saídas do ICMS, bem como os declarados ao Fisco Estadual, sob códigos fiscais que representam vendas de mercadorias e respectivas devoluções, amoldam-se ao conceito de receita bruta, para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ, bem como da CSLL, do PIS e da COFINS.

ALEGAÇÃO GENÉRICA. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP E DA COFINS OBJETO DE AUTUAÇÃO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

² **Art. 106.** A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: [...]

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado: [...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Não basta a alegação genérica de que os valores referentes ao ICMS devem ser excluídos da base de cálculo da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins objeto da autuação: é preciso comprovar documentalmente que houve a inclusão indevida, bem como o montante do tributo estadual a ser excluído.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, apenas para reduzir a multa de ofício qualificada ao percentual de 100% (cem por cento).

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin – Relatora

Assinado Digitalmente

Sérgio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nímer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão e Sérgio Magalhães Lima (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se, na origem, de Ato Declaratório de Exclusão do Simples Federal (e-fl. 254), seguido de Autos de Infração, por meio dos quais foram constituídos créditos tributários de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (e-fls. 594/602); de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (e-fls. 603/611); de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS (e-fls. 612/616) e de Contribuição para o PIS/PASEP (e-fls. 617/621), relativos ao ano-

calendário de 2007 e cujos débitos correlatos restaram formalizados no montante total de R\$ 496.787,23, os quais abrangem a cobrança dos respectivos tributos (principal), a incidência de juros de mora e, ainda, a aplicação da multa qualificada (150%), a seguir discriminados:

IRPJ	
IMPOSTO	47.286,25
JUROS DE MORA (Calculados até 10/2012)	26.474,14
MULTA PROPORCIONAL	70.929,38
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	144.689,77
CSLL	
CONTRIBUIÇÃO	26.261,55
JUROS DE MORA (Calculados até 10/2012)	14.656,76
MULTA PROPORCIONAL	39.392,33
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	80.310,64
PIS	
CONTRIBUIÇÃO	15.756,34
JUROS DE MORA (Calculados até 10/2012)	8.929,74
MULTA PROPORCIONAL	23.634,52
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	48.320,60
COFINS	
CONTRIBUIÇÃO	72.867,81
JUROS DE MORA (Calculados até 10/2012)	41.296,69
MULTA PROPORCIONAL	109.301,72
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	223.466,22

2. Conforme se verifica da “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” que compõem os respectivos Autos de Infração, a Autoridade Fiscal apurou as infrações descritas abaixo:

IRPJ:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), em face da apuração da(s) infração(ões) abaixo descrita(s) aos dispositivos legais mencionados.

Razão do arbitramento no(s) período(s): 03/2007

Arbitramento do lucro que se faz por falta de apresentação de livros de escrituração obrigatória.

Enquadramento Legal:

Fatos geradores ocorridos a partir de 01/04/1999:

Art. 530, inciso III, do RIR/99.

0001 OMISSÃO DE RECEITA DA ATIVIDADE

RECEITA BRUTA MENSAL NA VENDA DE PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA

O contribuinte não emitiu as notas fiscais referentes a vendas de produtos de fabricação própria, caracterizando omissão de receitas da atividade, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2007	228.287,40	150,00
28/02/2007	856.419,70	150,00
31/03/2007	802.300,69	150,00
30/04/2007	383.627,48	150,00
31/05/2007	152.259,92	150,00
30/06/2007	51.944,59	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2007 e 30/06/2007:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Art. 537 do RIR/99

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

CSLL:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração da(s) infração(ões) abaixo discriminada(s), com fundamento em fatos cuja apuração serviu para a determinação de infrações à legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

0001 OMISSÃO DE RECEITA

FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL DEVIDA SOBRE RECEITAS DA ATIVIDADE OMITIDAS

O contribuinte não emitiu as notas fiscais referentes a vendas de produtos de fabricação própria, caracterizando omissão de receitas da atividade, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2007	228.287,40	150,00
28/02/2007	856.419,70	150,00
31/03/2007	802.300,69	150,00
30/04/2007	383.627,48	150,00
31/05/2007	152.259,92	150,00
30/06/2007	51.944,59	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2007 e 30/06/2007:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 2º da Lei nº 9.249/95

Art. 29, inciso I, da Lei nº 9.430/96

Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95

Art. 37 da Lei nº 10.637/02

Art. 22 da Lei nº 10.684/03

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

COFINS:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração da(s) infração(ões) abaixo discriminada(s), com fundamento em fatos cuja apuração serviu para a determinação de infrações à legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

0001 INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO

OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À COFINS

O contribuinte não emitiu as notas fiscais referentes a vendas de produtos de fabricação própria, caracterizando omissão de receitas da atividade, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2007	228.287,40	150,00
28/02/2007	856.419,70	150,00
31/03/2007	802.300,69	150,00
30/04/2007	383.627,48	150,00
31/05/2007	152.259,92	150,00
30/06/2007	51.944,59	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2007 e 30/06/2007:

Art. 8º da Lei nº 9.718/1998

Art. 1º da Lei Complementar nº 70/91;

art. 2º da Lei nº 9.718/98

Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95

Art. 3º da Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35/01 e pelo art. 41 da Lei nº 11.196/05

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

PIS:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração da(s) infração(ões) abaixo discriminada(s), com fundamento em fatos cuja apuração serviu para a determinação de infrações à legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

0001 INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

O contribuinte não emitiu as notas fiscais referentes a vendas de produtos de fabricação própria, caracterizando omissão de receitas da atividade, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2007	228.287,40	150,00
28/02/2007	856.419,70	150,00
31/03/2007	802.300,69	150,00
30/04/2007	383.627,48	150,00
31/05/2007	152.259,92	150,00
30/06/2007	51.944,59	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2007 e 30/06/2007:

Arts. 1º da Lei Complementar nº 7/70

Arts. 2º, inciso I, e 9º da Lei nº 9.715/98

Arts. 2º da Lei nº 9.718/98

Art. 8º, inciso I, da Lei nº 9.715/98

Art. 3º, da Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35/01 e pelo art. 41 da Lei nº 11.196/05

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

3. A Autoridade Fiscal elaborou documento titulado “Representação” (e-fls. 228/241), no qual relatou o procedimento fiscal e apresentou as seguintes constatações:

- A SWELL Têxtil era optante do Simples Federal (extinto em 2007 e substituído pelo Simples Nacional).
- Declarou não ter receita bruta entre janeiro e julho de 2007. Entretanto, a Fiscalização identificou que a empresa Textil Vila Germânica (TVG) foi usada como interposta fraudulenta, com faturamento de R\$ 5,2 milhões nesse período
- A TVG foi criada em 2006 e possuía vínculos diretos com os sócios da SWELL (família Rodolfo).

- Ambas compartilhavam instalações, funcionários e administração, configurando confusão patrimonial e operacional.
- A TVG não tinha estrutura real para gerar o faturamento declarado, sendo considerada empresa fictícia usada para dissimular receitas da SWELL.
- A TVG declarava inatividade, mas registros fiscais e contábeis mostraram receitas expressivas em 2007.
- Foram detectadas também receitas omitidas presumidas, via saldos de caixa irregulares.
- A SWELL deixou de apresentar livros obrigatórios e omitiu valores declarados em diferentes sistemas (DAS, DASN, DIME).
- A consolidação das apurações mostrou omissão sistemática e reiterada de receitas desde janeiro de 2007.
- O esquema visava manter a SWELL no Simples Federal simulando faturamento abaixo do limite de R\$ 2,4 milhões anuais.
- A Fiscalização caracterizou prática reiterada de infração tributária, justificando a exclusão de ofício do regime.
- A exclusão foi fixada com efeito retroativo a 1º de janeiro de 2007.

4. Em síntese, a Fiscalização concluiu que a SWELL Têxtil utilizou a TVG como empresa fictícia para omitir receitas e fraudar o regime tributário. Em razão dessas constatações, determinou-se a exclusão da SWELL do Simples Federal com efeitos a partir de 01.01.2007 e prosseguimento da ação fiscal para tributação das receitas omitidas.

5. Com isso, elaborou-se o “Termo de Verificação Fiscal” (e-fls. 623/632) e lavrou-se os Autos de Infração em litígio.

6. No referido “Termo de Verificação Fiscal” a Autoridade Autuante fez um breve resumo do contexto, tendo em vista que as infrações já haviam sido detalhadamente relatadas na “Representação”, e, em seguida, informou que a SWELL, foi excluída tanto do regime do Simples Federal como do regime do Simples Nacional. Por essa razão, dividiu o crédito tributário apurado em dois processos distintos, tratando o presente processo dos fatos geradores ocorridos no 1º semestre de 2007, período abrangido pelo regime do Simples Federal, sendo o Processo nº 13971-7200607/2012-16, responsável pelos fatos geradores ocorridos no 2º semestre relativos ao regime do Simples Nacional.

7. Em razão da não apresentação dos livros por parte da SWELL (e-fls. 225/227); da interposição fraudulenta e da prática reiterada de infração à legislação tributária, bem como dos valores nulos constantes das Declarações apresentadas por parte da TVG, a Autoridade Tributária seguiu pela via do arbitramento do lucro e, concluiu pela responsabilidade solidária do Sr. Claudemir Rodolfo.

8. Inconformada com o resultado do procedimento fiscal, a Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (e-fls. 272/293) contra o ADE e Impugnação (e-fls. 641/717) aos Autos de Infração lavrados, enquanto o Sr. Claudemir Rodolfo impugnou o “Termo de Sujeição Passiva Solidária” (e-fls. 720/749).

9. Conforme se verifica do relatório do Acórdão recorrido, a Manifestação de Inconformidade seria intempestiva, nos seguintes termos:

“Quanto à manifestação de inconformidade, cabe dizer que a mesma é intempestiva, haja vista que a ciência do ADE ocorreu em 10 de abril de 2012 e o protocolo da manifestação se deu em 21 de maio de 2012 (fls. 257, 272, 834)”. (e-fl. 876)

10. Quanto à Impugnação, apresentada pelo Sr. Claudemir Rodolfo, em face do Termo de Sujeição Passiva Solidária” (e-fls. 720/749), consta em seu conteúdo alegações semelhantes às apresentadas pela SWELL em sua Impugnação, com os seguintes acréscimos com relação à ilegitimidade passiva:

- (i) não estão presentes os requisitos exigidos pelas normas do artigo 135, I c/c artigo 134, VII, do CTN a autorizar a responsabilização do Impugnante;
- (ii) a referida norma somente tem aplicação para os casos que envolvam sociedade de pessoas que tenha sido objeto de liquidação, não se podendo estender a sua incidência para as sociedades limitadas, conforme, aliás, já decidido pelo TRF4;
- (iii) conforme se infere da decisão anexa, a existência de fato da TVG já foi reconhecida judicialmente, de modo que, estando comprovado tratar-se de empresas distintas e autônomas, não há dúvidas quanto à improcedência do presente Termo de Sujeição Passiva Solidária;
- (iv) inaplicável ao Impugnante a responsabilidade prevista no artigo 135, I, do CTN, visto que para a sua incidência impõe-se existência da figura do sócio, o que, *in casu*, não se vislumbra na pessoa do Impugnante, pois não é, e jamais foi, sócio da empresa Swell;
- (v) conforme entendimento do STJ, somente se pode imputar a responsabilidade pelos débitos da empresa ao sócio-gerente que tenha atuado à época da ocorrência dos fatos geradores.

11. Ocorre que, tal Impugnação também não foi conhecida pela Autoridade Julgadora “a quo” por ser intempestiva, *in verbis*:

“Em relação à impugnação apresentada pelo Sr. Claudemir Rodolfo, referente ao Termo de Sujeição Passiva Solidária, há que se dizer que a mesma é intempestiva, haja vista que a ciência do referido Termo ocorreu em 19 de outubro de 2012 e o

protocolo da impugnação se deu em 21 de novembro de 2012 (fls. 638, 720-749, 834-835)". (e-fl. 878)

12. Quanto à Impugnação aos Autos de Infração (e-fls. 641/717) a empresa trouxe como preliminar a questão prejudicial ao julgamento dos Autos de Infração, que seria a existência de discussão administrativa relativa à exclusão da Impugnante do regime tributário do Simples Nacional. Afirma que, em decorrência da relação de dependência, o resultado do julgamento do referido ADE poderia impactar os Autos de Infração, e, dessa forma, entende que o julgamento dos lançamentos deveria ser suspenso até a conclusão da situação referente à exclusão do Simples.

13. No mérito, questiona os fundamentos legais dos lançamentos, haja vista que a Autoridade Tributária se pautou nos artigos 149, VII c/c artigo 118 do Código Tributário Nacional, a fim de consolidar as receitas auferidas pela TVG e pela Impugnante, baseada na existência de interposição fraudulenta da empresa TVG nas atividades da Impugnante de modo a beneficiá-la com um regime de tributação menos oneroso.

14. Aduz que, a atitude arbitrária da Autoridade Autuante de consolidar as receitas da Impugnante e da TVG, tornou ilegítimo o arbitramento realizado, motivando, assim, o cancelamento dos lançamentos. Solicita, caso se entenda pela legitimidade dos lançamentos, a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Por fim, afirma ser indevida a aplicação de multa agravada, primeiramente por se mostrar totalmente desproporcional à suposta infração cometida, e, em segundo lugar, pela ausência de intenção por parte do Impugnante de lesar o Fisco. Assegura que a Autoridade Autuante não comprovou dolo de sua parte, baseando-se em meros indícios e presunções.

15. E, em 17 de janeiro de 2014, a 15ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro ("DRJ/RJ1"), em Acórdão de nº 1262.622 (e-fls. 861/902), entendeu por bem **não conhecer** da Manifestação de Inconformidade e da Impugnação apresentada pelo responsável solidário e quanto à Impugnação da SWELL, julgá-la **improcedente**, ao fundamento de que:

- (i) a Interessada não nega a falta de apresentação dos livros contábeis, mas procura eximir-se da responsabilidade apontando um terceiro como culpado;
- (ii) é dever do contribuinte a guarda dos documentos contábeis, porém, se o mesmo transferiu tal responsabilidade para terceiros que não tiveram o cuidado necessário, não pode a Interessada se valer disso para justificar a não apresentação dos livros, conforme dispõe o artigo 195 do CTN;
- (iii) destaque ainda o fato de que o mesmo escritório de contabilidade que cuidava da SWELL, também cuidava da TVG, no entanto, essa apresentou seus livros contábeis, não tendo qualquer tipo de problema nesse sentido;
- (iv) causa estranheza a alegação de ausência de informações contábeis relativas ao ano de 2007, pois, tanto a SWELL quanto a TVG apresentaram a Declaração

de Informações do ICMS e Movimento Econômico – DIME. Averiguando a DIME apresentada, constata-se que as informações ali presentes são suficientes para o adequado preenchimento da DSPJ por parte da SWELL;

- (v) não procede o argumento da Impugnante de que a juíza concluiu, baseada em prova cabal apresentada na ação judicial, que a empresa TVG existe de fato e possui capacidade financeira e organização administrativa. Na verdade, a juíza chegou a dizer que os documentos juntados no processo judicial não eram suficientes para tal comprovação, porém, decidiu pelo cancelamento do ADE por questões formais referente ao ato administrativo;
- (vi) se a TVG somente necessitava de 2 funcionários e um local de reduzida dimensão, porque então, se instalou em um amplo galpão capaz de alojar 30 vezes o número de funcionários que possuía, para, apenas em um segundo momento (6 meses depois), transferir-se para o local ao lado (imóvel de diminuta proporção), considerando inclusive a ocorrência das despesas extras geradas pela mudança de endereço?
- (vii) baseado em declarações apresentadas pela própria Contribuinte (DASN e GFIP) o Auditor Fiscal averiguou que o faturamento da SWELL de R\$ 280 mil não seria suficiente para cobrir nem ao menos a folha salarial na ordem de R\$ 580 mil;
- (viii) ao contrário do que diz a Contribuinte, é evidente a confusão patrimonial e operacional entre a SWELL e a TVG, e, neste sentido, é clara a conclusão da Autoridade Tributária constante do documento de Representação;
- (ix) ambas tinham o mesmo CNAE, conforme se verifica nas telas do sistema da RFB, ou seja, ambas empresas estariam exercendo a mesma atividade econômica no mesmo local, o que seria um total conflito de interesses, ainda mais tendo uma delas o Sr. Claudemir como sócio majoritário e a outra sua esposa e filho como sócios, sendo que o filho era representado também pelo Sr. Claudemir;
- (x) o Sr. Claudemir era o proprietário de ambos os imóveis durante todo o período sob fiscalização, no qual ocorreram as alterações de endereço das empresas SWELL e TVG, bem como do quadro societário dessas duas empresas. Ademais, o Sr. Claudemir Rodolfo era sócio administrador da Swell com 99% de participação societária até 31.01.2007, e, quando se retirou formalmente da sociedade já era o sócio administrador da TVG com 99% de participação societária a qual assumiu em 29.01.2007.

16. Confira-se, a propósito, a ementa da decisão:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2012

ARGÜIÇÕES DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

Ano calendário: 2007

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE CONTRA ATO DECLARATÓRIO DE EXCLUSÃO DO SIMPLES. INTEMPESTIVIDADE.

A pessoa jurídica que for excluída do Simples Federal poderá apresentar manifestação de inconformidade dentro do prazo de trinta dias, a contar da data de ciência do respectivo ato declaratório. A autoridade julgadora não conhecerá da manifestação de inconformidade apresentada fora do prazo.

Nesta hipótese, reputa-se consolidada a exclusão do regime.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano calendário: 2007

IRPJ. LANÇAMENTO DE OFÍCIO DECORRENTE DE EXCLUSÃO DO SIMPLES. SOBRESTAMENTO DO FEITO. DESNECESSIDADE.

Os eventuais recursos interpostos contra o ato declaratório de exclusão do Simples não implicam a necessidade de sobrestamento dos autos de infração decorrentes, bastando que ambos os feitos sejam apreciados em conjunto, de modo a evitar as decisões conflitantes.

IRPJ. ARBITRAMENTO DO LUCRO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS.

O imposto de renda será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos de sua escrituração comercial ou fiscal.

IRPJ. ARBITRAMENTO DO LUCRO. BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA CONHECIDA. FATURAMENTO INFORMADO NO LIVRO DE APURAÇÃO DO ICMS E NA DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES DO ICMS.

Os valores registrados no livro Registro de Apuração, Entradas e Saídas do ICMS, bem como os declarados ao Fisco Estadual, sob códigos fiscais que representam vendas de mercadorias e respectivas devoluções, amoldam-se ao conceito de receita bruta, para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ, bem assim da CSLL, do PIS e da COFINS.

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS. VENDAS INFORMADAS EM DECLARAÇÕES DE ICMS E ENTREGA DE DIPJ/DSPJ SEM MOVIMENTO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOAS. INTUITO DE OCULTAÇÃO DA OCORRÊNCIA DOS FATOS GERADORES.

O procedimento do sujeito passivo que apura valores relacionados ao ICMS, declarando-os ao Fisco Estadual, e, ao mesmo tempo, omite tais operações da Receita Federal, mediante entrega de declarações sem movimento e utilização de interposta pessoa, com confusão patrimonial e operacional, e atuação complementar entre empresas de mesma atividade, evidencia artifício fraudulento, praticado com a finalidade de retardar/impedir o conhecimento das reais dimensões do fato gerador pela autoridade fazendária, justificando, assim, a qualificação da penalidade.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano calendário: 2007

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS. COFINS. CSLL.

Aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2012

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SÓCIO. DEFESA INTEMPESTIVA.

O sócio que for responsabilizado, solidariamente, pelo crédito tributário lançado contra a pessoa jurídica a que estiver vinculado poderá apresentar sua defesa dentro do prazo de trinta dias, a contar da data de ciência do respectivo Termo de Sujeição Passiva. A autoridade julgadora não conhecerá da defesa apresentada fora do prazo. Nesta hipótese, reputa-se consolidada, na esfera administrativa, a responsabilidade solidária do sócio.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

17. Em 11.02.2014, a Contribuinte e o responsável solidário tomaram conhecimento do resultado do julgamento do Acórdão nº 1262.622, através de Carta com Aviso de Recebimento – AR (e-fls. 999/1.000), e, na sequência, entendeu a empresa Contribuinte por apresentar Recurso Voluntário (e-fls. 1.002/1.031) por meio do qual ratificou as alegações levantadas em sede de Impugnação.
18. E, conforme se verifica do “Despacho de Encaminhamento” (e-fl. 1.062), os autos foram encaminhados para este E. CARF para prosseguir com o julgamento do Recurso Voluntário.
19. É o relatório.

VOTO

Conselheira Miriam Costa Faccin, Relatora.

I – Juízo de Admissibilidade do Recurso Voluntário

20. Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do artigo 43 da Portaria MF nº 1.634/2023³ - Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”). Dele, portanto, tomo conhecimento.

21. Como se denota dos autos, a Recorrente tomou ciência do Acórdão recorrido em **11.02.2014** (e-fl. 1.000), apresentando o Recurso Voluntário, ora analisado, no dia **13.03.2014** (e-fl. 1.002), ou seja, **dentro do prazo de 30 (trinta) dias**, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972⁴.

22. Portanto, é **tempestivo** o recurso apresentado e, por isso, deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

II - Análise das Alegações da Recorrente Swell Textil

23. Antes de, efetivamente, adentrar no exame das alegações tais quais formuladas no Recurso Voluntário, impende fazer uma observação de ordem processual no sentido de que, como relatado, o Acórdão recorrido não conheceu da Manifestação de Inconformidade apresentada em face do Ato Declaratório de Exclusão do Simples, nem da Impugnação do responsável, tendo em vista a intempestividade de ambas. É de ver-se:

³ **Art. 43.** À Primeira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

III - Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), exceto nas hipóteses previstas no inciso II do art. 44;

IV - CSLL, IRRF, Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova, sem prejuízo do disposto no § 2º do art. 45;

V - exclusão, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) e ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação (Simples- Nacional), bem como exigência de crédito tributário decorrente da exclusão desses regimes, independentemente da natureza do tributo exigido;

VI - penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas jurídicas, relativamente aos tributos de que trata este artigo; e

VII - tributos, penalidades, empréstimos compulsórios, anistia e matéria correlata não incluídos na competência julgadora das demais Seções.

⁴ **Art. 33.** Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

“Quanto à manifestação de inconformidade, cabe dizer que a mesma é intempestiva, haja vista que a ciência do ADE ocorreu em 10 de abril de 2012 e o protocolo da manifestação se deu em 21 de maio de 2012 (fls. 257, 272, 834)”.

“Em relação à impugnação apresentada pelo Sr. Claudemir Rodolfo, referente ao Termo de Sujeição Passiva Solidária, há que se dizer que a mesma é intempestiva, haja vista que a ciência do referido Termo ocorreu em 19 de outubro de 2012 e o protocolo da impugnação se deu em 21 de novembro de 2012 (fls. 638, 720-749, 834-835)”.

“Voto

A manifestação de inconformidade relativa ao ADE e a impugnação do Sr. Claudemir em face do Termo de Sujeição Passiva Solidária são intempestivas, portanto delas não tomo conhecimento (fls. 257, 272, 638, 720-749, 834-835)”.

24. Assim, não apresentada Manifestação/Impugnação tempestivamente, preclui o direito do contribuinte de se opor administrativamente contra a exigência tributária, considerando-se definitivas todas as imputações feitas pelo Fisco.

25. Feitas essas considerações, passamos à análise das alegações apresentadas pela Contribuinte Swell Textil Consultoria Ltda.

II.1 – Análise da Alegação de Nulidade por Preterição ao Direito de Defesa por Impossibilidade de Apresentação dos Livros Fiscais

26. Verifico, inicialmente, que a Recorrente continua por sustentar as mesmas alegações tais quais formuladas na Impugnação:

- (i) a exclusão da Recorrente do Simples Federal, se pautou na suposta recusa da Recorrente em entregar os livros fiscais e contábeis, o que acarretou a lavratura de Auto de Embaraço e do Auto de Infração com tributos lançados mediante lançamento por arbitramento;
- (ii) jamais se recusou a entregar a documentação solicitada, sendo certo que, na verdade, restou impossibilitada de atender à solicitação fiscal de apresentar seu Livro Razão do período, pois a antiga contabilidade, embora notificada formalmente, se negou a fornecer as informações/documentação referentes às operações realizadas no ano de 2007;
- (iii) não se procura afastar a responsabilidade da Contribuinte pela guarda dos documentos fiscais obrigatórios nem seu dever de fazê-lo, mas o que se questiona é a arbitrariedade do Auditor Fiscal em aplicar o lançamento por arbitramento, bem como a exclusão da SWELL do Simples Nacional em razão

de um suposto embaraço que ocorreu somente em razão da conduta de terceiros;

- (iv) o fato de a Recorrente restar completamente impossibilitada de apresentar seus documentos fiscais, de modo a não fazê-lo, não pode permitir o lançamento fiscal por arbitramento — baseado em uma suposta recusa injustificada do contribuinte em apresentar livros fiscais.

27. Com base em tais alegações, a Recorrente pugna pelo recebimento e acolhimento da presente preliminar, para que seja declarada a nulidade do lançamento fiscal e de sua exclusão do Simples Federal, pois em seu entender, trata-se de vício insanável.

28. Registre-se que, tais alegações foram devidamente analisadas e afastadas no Acórdão recorrido:

“Prosseguindo nos argumentos trazidos na impugnação, o contribuinte questiona o arbitramento do lucro baseado na sua recusa em apresentar os livros e demonstrativos contábeis, acarretando na lavratura do Auto de Embaraço e na conclusão da autoridade fiscal da existência de omissão de receitas.

Afirma que ficou *impossibilitada de atender à solicitação fiscal de apresentar seu Livro Razão do período, pois a antiga contabilidade, embora notificada formalmente, se negou a fornecer as informações/documentação referentes às operações realizadas no ano de 2007*, assim, explica que o não atendimento da intimação se deu por motivo alheio a sua vontade, portanto, entende que não pode ser punida pela falha na prestação do serviço da contabilidade.

Percebe-se que o interessado não nega a falta de apresentação dos livros contábeis, mas procura eximir-se da responsabilidade apontando um terceiro como culpado.

Neste aspecto, cabe observar que o arbitramento foi adotado em observância a legislação tributária, conforme se vê pelo dispositivo legal transcrito a seguir:

LEI Nº 8981/1995

SEÇÃO V

Do Regime de Tributação com Base no Lucro Arbitrado

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

(...)

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;

Da mesma forma, a lavratura do Auto de Embaraço tem fundamento no art. 919 do RIR que diz (grifos meus):

Seção V

Embaraço e Desacato

Art. 919. Os que desacatarem, por qualquer maneira, os Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional no exercício de suas funções e os que, por qualquer meio, impedirem a fiscalização serão punidos na forma do Código Penal, lavrando o funcionário ofendido o competente auto que, acompanhado do rol das testemunhas, será remetido ao Procurador da República pela repartição competente (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º).

*Parágrafo único. **Considera-se como embaraço à fiscalização a recusa não justificada da exibição de livros auxiliares de escrituração, tais como o Razão, o Livro Caixa, o Livro Registro de Inventário, o Contas-Correntes e outros registros específicos pertinentes ao ramo de negócio da empresa.***

É dever do contribuinte a guarda dos documentos contábeis, porém, se o mesmo transferiu tal responsabilidade para terceiros que não tiveram o cuidado necessário, não pode o interessado se valer disso para justificar a não apresentação dos livros, conforme dispõe o art. 195 do CTN (grifos meus):

*TÍTULO IV**Administração Tributária**CAPÍTULO I**Fiscalização**(...)*

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

*Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados **serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.***

Portanto, a alegada falta de intenção do interessado não é capaz de eximi-lo de sua responsabilidade, conforme previsto no art. 136 do CTN:

CTN

*"Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária **independe da intenção do agente ou do responsável** e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato."*

Destaco ainda o fato de que o mesmo escritório de contabilidade que cuidava da SWELL, também cuidava da TVG, no entanto esta apresentou seus livros contábeis, não tendo qualquer tipo de problema neste sentido (fls. 129-169, 227).

O contribuinte tenta ainda justificar a apresentação “zerada” da sua declaração como da declaração da TVG do ano de 2007, através dos seguintes dizeres: Além disso, como consequência ainda da ausência de informações relativas ao ano de 2007, a Impugnante e a TVG foram obrigadas a apresentar suas DIPJ's de 2008 zeradas, a fim de evitar a imposição de multa.

Desconheço qualquer legislação que obrigue o contribuinte a apresentar declarações com informações falsas.

Ao contrário, a Lei nº 8.137/1990 que define crimes contra a ordem tributária, assim estabeleceu em seus arts. 1º e 2º:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; (...)

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; (...)

Inclusive, foi por este motivo que a autoridade fiscal formalizou a Representação Fiscal para Fins Penais de fls. 202-204 do processo nº 13971.722731/2012-16, o qual está apensado ao presente processo.

Ademais, causa-me estranheza a alegação de ausência de informações contábeis relativas ao ano de 2007, isto pois, tanto a SWELL quanto a TVG apresentaram a Declaração de Informações do ICMS e Movimento Econômico – DIME, conforme fls. 39-74, 87-98.

Segundo o Manual de Orientação da DIME, extraído do site oficial da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina, esta declaração tem a seguinte finalidade:

ANEXO I

MANUAL DE ORIENTAÇÃO DA DIME

1. APRESENTAÇÃO

1.1. A Declaração de Informações do ICMS e Movimento Econômico - DIME tem por finalidade informar:

1.1.1. as operações e as prestações realizadas em cada período de apuração registradas no livro Registro de Apuração do ICMS e demais lançamentos fiscais relativos ao balanço econômico, bem como a discriminação dos créditos acumulados;

1.1.2. o resumo dos lançamentos contábeis e demais informações relativamente às operações e prestações realizadas no período compreendido entre 1º de janeiro e 31 de dezembro de cada exercício.

Percebe-se que se trata de Declaração mais complexa que a DSPJ, e, averiguando a DIME apresentada, constata-se que as informações ali presentes são suficientes para o adequado preenchimento da DSPJ por parte da SWELL.

Quanto à TVG, esta dispunha dos livros contábeis, portanto, também tinha o conhecimento das informações necessárias para o correto preenchimento da DIPJ referente ao ano de 2007". (e-fls. 878/881, destaques no original)

29. Como se pode observar, a Recorrente não contesta quaisquer dos motivos e fundamentos perfilhados pela Autoridade Julgadora de 1ª instância. Tanto o é que, sequer traz um esclarecimento para os questionamentos mencionados abaixo:

"Ademais, causa-me estranheza a alegação de ausência de informações contábeis relativas ao ano de 2007, isto pois, tanto a SWELL quanto a TVG apresentaram a Declaração de Informações do ICMS e Movimento Econômico – DIME, conforme fls. 39-74, 87-98". (e-fl. 880)

"Percebe-se que se trata de Declaração mais complexa que a DSPJ, e, averiguando a DIME apresentada, constata-se que as informações ali presentes são suficientes para o adequado preenchimento da DSPJ por parte da SWELL". (e-fl. 881)

30. Por oportuno, Luciano Amaro⁵ esclarece que, "**o art. 136 pretende, em regra geral, evitar que o acusado alegue que ignorava a lei, ou desconhecia a exata qualificação jurídica dos fatos e, portanto, teria praticado a infração de boa-fé, sem a intenção de lesar o interesse do Fisco**".

31. Portanto, a despeito do esforço argumentativo expendido pela Recorrente, não se vislumbra no presente lançamento a apontada ofensa à ampla defesa a ensejar sua nulidade.

32. Ao contrário do que sustenta a Recorrente, o fato de já ter havido julgamento da Impugnação, demonstra, por si só, o pleno exercício do direito de defesa, de modo que não se acolhe a preliminar alegada.

III - Análise das Alegações Meritórias

III.1 – Alegações Relativas ao Arbitramento do Lucro

33. Inicialmente cumpre registrar que o lucro arbitrado é determinado mediante a aplicação de um percentual sobre a receita da empresa (se conhecida) ou por outros índices previstos em lei, no caso de descumprimento das normas da legislação tributária de forma a

⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1998, p. 471.

impossibilitar ou tornar inadequada a apuração do lucro real ou presumido. Em linhas gerais, **utiliza-se o lucro arbitrado quando faltarem elementos para apuração do lucro por outra sistemática.**

34. A figura do lucro arbitrado está erroneamente associada à ideia de penalidade, porém trata-se de um erro conceitual⁶, pois essa forma de tributação está prevista no artigo 44 do Código Tributário Nacional (“CTN”):

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

35. Nas palavras de Leandro Paulsen⁷:

“Vale frisar, por fim, que o lançamento por arbitramento não constitui sanção, mas **método substitutivo** para apuração do montante devido, não podendo basear-se em elementos destoantes da realidade, ficando, sempre, sujeito à impugnação por parte do contribuinte”. (destaques no original)

36. As hipóteses de arbitramento estão definidas no artigo 603 do RIR/24, o qual estabelece que o imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando:

- (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) o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à Autoridade Tributária os livros ou os registros auxiliares de que trata o §2º do artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977;
- (iii) a escrituração a que o contribuinte estiver obrigado revelar evidentes indícios de fraude 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;
- (iv) 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 artigo 600 do RIR/24;
- (v) o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;
- (vi) o comissário ou o representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do

⁶ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas: lucro real e lucro arbitrado**. 14ª ed., rev., reform. e atual., São Paulo: MP: APET, 2021, p. 687.

⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 14ª ed., São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 297/298.

comitente residente ou domiciliado no exterior, observado o disposto no artigo 468; e

- (vii) o contribuinte não manter, em boa ordem e de acordo com as normas contábeis recomendadas, livro-razão ou fichas utilizadas para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Livro Diário.

37. Como se vê, a maioria das hipóteses dizem respeito a problemas ou insuficiências relativas à escrituração fiscal ou contábil exigidas por lei. Caberá o arbitramento **diante da falta de elementos indispensáveis à determinação do montante tributável ou da imprestabilidade das fontes** de informações existentes e apresentadas às Autoridades Fiscais.

38. Assim, a partir da constatação da ocorrência de uma das hipóteses acima elencadas, o Fisco tem o poder-dever de arbitrar o lucro da pessoa jurídica sob pena de admitir a incidência do IRPJ e da CSLL sobre montante que, sabidamente, não corresponde ao lucro e, desse modo, acabar ignorando o princípio da capacidade contributiva.

39. De acordo com a doutrina⁸:

“Note-se que o lançamento por arbitramento ou aferição indireta é **excepcional e subsidiário**. Só se justifica quando da **impossibilidade de apuração da base de cálculo real**. Já decidiu o STJ: “O art. 148 do CTN deve ser invocado para a determinação da base de cálculo do tributo quando certa a ocorrência do fato imponible, o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos registrados pelo contribuinte não mereçam fé, ficando a Fazenda Pública, nesse caso, autorizada a proceder ao arbitramento mediante processo administrativo-fiscal regular, assegurados o contraditório e a ampla defesa”.

40. No caso concreto, a Autoridade Fiscal entendeu por arbitrar o lucro da empresa motivada pela não apresentação do Livro Caixa, de escrituração obrigatória, ou, alternativamente, os Livros Diário e Razão, com vistas a apurar as divergências entre DAS e DIME no 1º semestre de 2007 e a veracidade dos valores declarados na DASN/2008.

41. Rememore-se que a SWELL foi excluída do regime tributário do Simples Federal em razão de prática reiterada de infração à legislação tributária e interposição fraudulenta de pessoa jurídica.

42. De acordo com a “Representação Fiscal”, restou constatado que a empresa Têxtil Vila Germânica Ltda (“TVG”) foi utilizada como empresa interposta com o objetivo de dissimular receitas efetivamente auferidas pela Swell Têxtil Ltda (“SWELL”), simulando faturamento inferior ao limite legal do regime simplificado. A Fiscalização apurou que ambas as empresas pertenciam ao mesmo grupo familiar e compartilhavam instalações físicas, estrutura operacional e gestão administrativa, havendo confusão patrimonial e identidade de direção e controle, notadamente

⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 14ª ed., São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 297.

sob a condução de Claudemir Rodolfo, que figurava como sócio e representante de fato de ambas as pessoas jurídicas.

43. Assim, concluiu a Autoridade Fiscal que a “TVG” era inexistente de fato, sem capacidade operacional ou estrutura compatível com o volume de receitas declaradas, e que sua criação teve propósito exclusivamente fraudulento: ocultar a verdadeira receita da SWELL e manter essa indevidamente enquadrada no regime do Simples Federal. Considerou-se configurada a omissão habitual e sistemática de receitas tributáveis, caracterizando infração reiterada à legislação fiscal.

44. A partir de tais constatações, a Autoridade Fiscal somou a receita bruta de ambas para constituir o crédito tributário em nome da SWELL, conforme se verifica dos trechos do “Termo de Verificação Fiscal” abaixo transcritos:

“Não obstante, tendo negado a exibição de livros e demonstrativos contábeis, reiteradamente requisitados pelos termos de fls. 225-226 e 258, restou a aplicação das normas do arbitramento do lucro, por imposição do art. 47, III, da Lei nº 8.981/95, que assim dispõe:

Lei nº 8.981/95

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

[...]

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;

[...]

A circunstância descrita no inciso III está perfeitamente caracterizada no presente caso, na medida em que o contribuinte alega, em resposta às requisições, a responsabilidade do escritório contábil contratado pela inexistência dos livros e pela inércia na sua reprodução, conforme cartas de fls. 227 e 261-265.

Contudo, a conduta de terceiros não exime o contribuinte da obrigação acessória de manter os livros e documentos de interesse fiscal em boa ordem e sob sua guarda, cuja inobservância caracteriza tão somente a incúria e negligência do contribuinte. Tal circunstância impede a verificação da exatidão das declarações obtidas de ofício, tais como a DIME, que diverge da DAS, e DASN, restando apenas considera-las como exatas para fins da apuração consolidada (TVG + SWELL) do lucro arbitrado, e expedir o correspondente Auto de Embaraço, à fl. 253. A essa altura cumpre destacar que os livros e documentos contábeis da TVG foram elaborados pelo mesmo escritório contábil, no entanto foram entregues sem tais injustificáveis adversidades”.

[...]

“Uma vez comprovada a interposição fraudulenta da TEXTIL VILA GERMÂNICA nos negócios e atividades da SWELL, já exaustivamente relatada e demonstrada na representação de fls. 228-251, com as provas nela referidas, a apuração das receitas omitidas requer cotejar os valores declarados pelas empresas com as receitas efetivamente auferidas em nome de ambas, registradas na escrituração, identificadas com emprego de técnicas de auditoria em meio magnético a partir dos arquivos entregues pela TVG, sob intimação regular de fls. 170-171. As inconsistências dos arquivos foram apontadas no termo de fls. 176-179, e corrigidos totalmente conforme documentos de fls. 180-191. Já a SWELL não apresentou os livros obrigatórios do regime comum, requisitados pelo termo de fl. 258, alegando sistematicamente a obstrução do escritório de contabilidade contratado, conforme pedido de prorrogação de fls. 259-260 e a resposta de teor protelatório de fl. 261-265.

Conforme as declarações de fls. 2-13 e 104-128, ambas declararam valores nulos, como se inativas fossem, restando arbitrar o lucro da SWELL com base na receita conhecida, obtida na escrituração e arquivos magnéticos da interposta TVG. Nesse sentido, em atendimento ao termo inaugural do procedimento fiscal nº 0920400.2011.00371-6, à fls. 129-130, a TVG apresentou os livros requisitados, dentre os quais o Livro RAICMS3, de fls. 156-168, pelo qual se apurou a receita bruta mensal, conforme demonstrado abaixo.

[...]”.

45. A Recorrente, por sua vez, reitera a alegação de que a Justiça Federal reconheceu a nulidade da baixa do CNPJ da “TVG”, de modo que, a empresa existe e opera regularmente, o que afastaria a premissa do arbitramento realizado pela Autoridade Fiscal.

46. De pronto merece ser afastada a alegação de que a decisão recorrida deixou de considerar a decisão judicial, ao argumento de que *“o v. Acórdão administrativo, mesmo diante da decisão transitada em julgado emanada pelo Poder Judiciário, que declarou a existência de fato da empresa TVG, deixou de considerar esse fato, que afasta a alegação de interposição fraudulenta de pessoa jurídica, e, por conseguinte, deslegitima o lançamento efetuado pela autoridade fiscal”*.

47. Pelo que se observa da decisão recorrida, contrariamente ao alegado, há longo tópico explicando os efeitos e alcance da decisão judicial nestes autos. Pela pertinência, destacamos:

“Como se vê, a juíza não adentrou a questão da existência ou não de interposição fraudulenta da TVG na SWELL, porém, decidiu pelo cancelamento do ADE e reativação do CNPJ por 2 motivos:

1) Porque verificou através das informações da JUCESC que a situação fática sofreu alteração (mudança de endereço, alteração contratual, contratação de empregado), e,

2) Porque constatou que a autoridade tributária não observou o prazo de 90 dias previsto no art. 80, § 3º, da Lei nº 9.430/1996.

Destaco os seguintes dizeres da juíza:

Entretanto, o contido no Relatório de Diligência não serve para manutenção do Ato Declaratório Executivo RFB/9ª/RF/DRF/BLU nº 29, de 20-06-2012, pois como reconheceu o próprio Relatório, a situação fática sofreu alteração. E, se houve alteração de situação fática (mudança de endereço, alteração contratual, contratação de empregado), a Receita Federal deve proceder à nova intimação administrativa da autora / contribuinte para possibilitar o direito de defesa, até porque a Receita Federal não observou o prazo de 90 (noventa) dias (art. 80, § 3º, da Lei nº 9.430/1996) quando da edição do Ato Declaratório Executivo RFB/9ª/RF/DRF/BLU nº 29, de 20-06-2012.

Isto é, a sentença, a qual foi mantida na íntegra pela 4ª Turma do TRF da 4ª Região, não analisou a questão da interposição fraudulenta, embora a própria juíza tenha reconhecido que os documentos trazidos pela TVG não eram capazes de comprovar patrimônio e capacidade operacional compatível com o seu objeto social exercido de fato, conforme se vê no seguinte trecho da sentença (grifos meus):

*É verdade que no EVENTO 31 - PET1, RELT2 e RELT3 a União / Fazenda Nacional requer 'a juntada aos autos do Relatório de Diligência e do Termo de Constatação anexos, os quais demonstram que, não obstante a alteração de endereço, **inexiste comprovação de que a autora possui patrimônio e capacidade operacional compatível com o seu objeto social exercido de fato**, circunstâncias que motivaram a baixa do CNPJ'.*

Portanto, verifica-se que não procede o argumento da impugnante de que a juíza concluiu, baseada em prova cabal apresentada na ação judicial, que a empresa TVG existe de fato e possui capacidade financeira e organização administrativa.

Na verdade, a juíza chegou a dizer que os documentos juntados no processo judicial não eram suficientes para tal comprovação, porém, decidiu pelo cancelamento do ADE por questões formais referente ao ato administrativo.

Inclusive a mesma reconheceu a possibilidade de abertura de novo processo administrativo para averiguação da situação, conforme seus dizeres:

...sem prejuízo da Receita Federal do Brasil, em novo processo administrativo de representação para declaração de Baixa de Inscrição do CNPJ, verificar a atual situação fática da autora e adotar as medidas legais.

Considerando que a reativação do CNPJ ocorreu por questões formais do ato administrativo, há de se esclarecer que tal fato não altera ou nega por si só a situação de interposição fraudulenta apontada pela autoridade fiscal.

Além disso, cabe observar que não há a necessidade de inexistência de fato, como de pessoa jurídica fictícia, para que haja interposição fraudulenta, haja vista que duas empresas existentes de fato, podem incorrer em infração neste sentido,

quando uma delas agir como interposta na outra para uma ou várias operações ou por certo período de tempo”. (e-fls. 895/897, destaques no original)

48. A Recorrente sustenta ainda que, “inexistindo *qualquer tipo de confusão ou vinculação capaz de ensejar a presunção de que formariam um único empreendimento e, muito menos, de que a Recorrente teria se utilizado de interposta pessoa (TVG) para dissimular as receitas*”, o arbitramento do lucro deveria se dar apenas com os valores apurados em nome da SWELL.

49. A esse respeito, transcrevo trecho da decisão recorrida que muito bem analisou a questão:

“[...]”

Considerando que a reativação do CNPJ ocorreu por questões formais do ato administrativo, há de se esclarecer que tal fato não altera ou nega por si só a situação de interposição fraudulenta apontada pela autoridade fiscal.

Além disso, cabe observar que não há a necessidade de inexistência de fato, como de pessoa jurídica fictícia, para que haja interposição fraudulenta, haja vista que duas empresas existentes de fato, podem incorrer em infração neste sentido, quando uma delas agir como interposta na outra para uma ou várias operações ou por certo período de tempo.

A defesa assegura que *O fato do Sr. Claudemir ser o representante legal do filho Bernardo perante o Impugnante, em razão da menoridade, não traduz que seria ele o administrador da empresa!*

Afirma ainda que *jamais restou demonstrado pelo nobre Auditor Fiscal qualquer tipo de ingerência do Sr. Claudemir nos negócios praticados pela Impugnante.*

Não é o que se vê nos autos, pois a autoridade tributária esteve presente no suposto local da TVG, constatando que a mesma não atuava lá; a partir daí, averiguou a existência do galpão da SWELL no mesmo logradouro, em local recém-desocupado pela TVG, segundo o cadastro da RFB.

Isto é, a TVG teria saído do local onde se encontrava (29/01/2007), mudando-se para uma casa residencial diminuta, incapaz de comportar atividades operacionais que gerassem faturamento na ordem de R\$ 5 milhões, e, ato contínuo (2 dias depois, em 31/01/2007) a SWELL mudou-se para o local antes ocupado pela TVG.

Nestas mesmas datas, houve alterações tanto no quadro societário da TVG quanto da SWELL, conforme constatações da autoridade fiscal através do cadastro da RFB, bem como no contrato social:

Com base nas informações cadastrais e no contrato social de fls. 26-38, nesse mês de janeiro/2007 o quadro societário da TVG era composto pelos irmãos JOSIANE CELI RODOLFO (1%) e CLAUDE RODOLFO (99%), sendo que, no dia 29, JOSIANE cedeu a totalidade de suas cotas, e CLAUDE cedeu 98% do capital para o também irmão CLAUDEMIR RODOLFO, que assumiu o

controle da TVG com 99% das cotas e, no dia seguinte, retirou-se do quadro societário da SWELL, composto até então por ele (99%) e a irmã JOSIANE (1%), sendo substituído na SWELL por sua esposa, GRAZIELA MARGARIDA EVANGELISTA RODOLFO, ...

Percebe-se que houve todo um plano arquitetado envolvendo as duas empresas, das quais, inclusive, o Sr. Claudemir chegou a ter formalmente posse de 99% de ambas por 2 dias, quando então, retirou-se formalmente do quadro societário da SWELL, sendo substituído pela sua esposa.

O Auditor Fiscal verificou a execução de atividades da TVG no mesmo imóvel da SWELL, acostando aos autos provas neste sentido (fls. 242-251), das quais destaco as fotos 6 e 8 de fls. 247 e 250, conforme segue:

Na foto 6, à esquerda, a imagem de uma nota fiscal afixada sobre as mercadorias, onde, no detalhe à direita, observa-se que se trata de retorno de mercadorias industrializadas pela empresa BATIK TEXTIL, destinadas à TVG.

Ressalte-se que o número telefônico de contato no documento é atendido pela SWELL

(...)

Na foto 8 observa-se uma ficha técnica para produção, pela TVG, de TShirt, com capuz, encomendada pela SWELL, instalada no mesmo local (?).

É clara a conclusão da autoridade tributária constante do documento de Representação, conforme se vê:

Por todo o exposto verifica-se, perfeitamente caracterizada, a confusão patrimonial e operacional entre as empresa TVG e SWELL, que compartilham indistintamente as mesmas instalações desde janeiro de 2007, o que implica concluir pela inexistência de fato de uma delas. Tal condição recai apropriadamente à empresa TVG que, fundada em 21/07/2006, estabeleceu-se em janeiro de 2007 em um local onde jamais comportaria atividades operacionais que gerassem seus R\$5,2 milhões de faturamento em 2007, conforme DIME² às fls. 39-74, contando com apenas dois funcionários (ver extrato de fls. 7580 – linha “Qt vinv tot GFIP”). Por outro lado, a SWELL, estabelecida em um amplo galpão, contando com uma média de 60 funcionários em 2007 (ver extrato de fls. 81-86 – linha “Qt vinc tot RAIS”) distribuídos entre a matriz e a filial de Pouso Redondo, e também administrada com absoluto controle por CLAUDEMIR, não logrou atingir um faturamento que, no montante da ordem de R\$280 mil (ver DIME às fls. 87-98, e DASN³ às fls. 99-103), sequer cobriu a folha salarial, da ordem de R\$580 mil (ver extrato de fls. 81-86 – linha “Mas emp GFIP”). Conhecendo-se esses fatos, não chega a ser surpreendente encontrar mercadorias e documentos da TVG transitando no estabelecimento da SWELL, esta sim, em condições de operar. Os disparates são por demais

implausíveis, forçando concluir que a empresa TVG não possuía, já a época (janeiro/2007), patrimônio e capacidade operacional para realização das atividades inerentes ao seu objeto social, constituindo-se, ao menos a partir de então, mera ficção jurídica para servir de interposta pessoa na dissimulação de receitas tributáveis auferidas de fato pela SWELL.

Bem como o disposto no TVF:

A vinculação societária entre a SWELL e TVG são relevantes para compor o conjunto probatório do controle articulado e centralizado, bem como a promiscuidade e interdependência entre as operações da TVG e SWELL, evidenciadas pelo faturamento exorbitante da primeira contrapondo-se ao prejuízo sistemático da segunda, bem como a confusão patrimonial e as atividades complementares realizadas pelas empresas, circunstâncias administradas sob controle unificado, ressaltando-se que a representação legal de um sócio por outro, menor incapaz, não é proibitiva e tampouco ilícita, mas resulta no imponderável controle absoluto, do contrário seria o mesmo que conceber um mesmo agente administrar, simultaneamente e sem conflito, interesses eventualmente divergentes.

Ademais, o objeto social constante no contrato social das 2 empresas a época dos fatos era o mesmo, conforme segue (fls. 26, 308):

Contrato Social TVG:

Art 3º - A Sociedade tem por objetivo social a exploração do ramo de indústria e comércio atacadista de artigos do vestuário, importação e exportação.

Contrato Social SWELL:

Cláusula 2ª - A sociedade tem por objetivo social, a exploração do ramo de indústria e comércio atacadista de confecções, importação e exportação.

Da mesma forma, ambas tinham o mesmo CNAE, conforme se verifica nas telas do sistema da RFB (fl. 838).

Isto é, ambas as empresas estariam exercendo a mesma atividade econômica no mesmo local, o que seria um total conflito de interesses, ainda mais tendo uma delas o Sr. Claudemir como sócio majoritário e a outra sua esposa e filho como sócios, sendo que o filho era representado também pelo Sr. Claudemir.

Portanto, ao meu ver, não há dúvidas da confusão patrimonial e operacional, da mesma forma que não há como negar o conhecimento e atuação do Sr. Claudemir em todo este esquema”.

50. Ademais, conforme esta e. Turma advertiu no julgamento do Acórdão nº 1302-006.447, “Somente se torna possível afastar os robustos argumentos, baseados em fatos comprovados trazidos pela autoridade fiscal, mediante a apresentação de argumentos contrários

acompanhados das devidas provas dos fatos alegados”, o que não ocorreu no presente caso. (Processo nº 10580.721279/2019-57. Sessão de 12.04.2023. Relator Sergio Magalhães Lima, g.n.)

51. Desse modo, entendo correta a conclusão alcançada tanto pela Fiscalização quanto pela decisão recorrida.

III.2 - Análise da Alegação de Exclusão do ICMS da Base de Cálculo do PIS e da COFINS

52. No ponto, pugna a Recorrente - *caso mantido o lançamento* – pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins.

53. De fato, restou fixada a tese, pelo Supremo Tribunal Federal (“STF”), no julgamento do Recurso Extraordinário 574.706/PR: **“O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da Cofins”** (STF. Plenário. RE 574706 ED/PR, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgado em 13.05.2021).

54. Contudo, para que a Recorrente faça jus à exclusão, precisa comprovar que houve a efetiva inclusão do tributo estadual na base de cálculo das referidas contribuições, bem como o seu montante.

55. Não basta pleitear genericamente a aplicação do Recurso Extraordinário nº 574.706, sob o argumento teórico de que a autuação deixou de excluir da base de cálculo das contribuições os valores relativos ao tributo estadual; é preciso comprovar, documentalmente, que houve a inclusão, bem como o montante do ICMS que deve ser excluído da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins.

56. Neste sentido, já decidiu este Conselho:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2010, 2011 ALEGAÇÃO GENÉRICA. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP E DA COFINS OBJETO DE AUTUAÇÃO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. **Não basta a alegação genérica de que os valores referentes ao ICMS devem ser excluídos da base de cálculo da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins** objeto da autuação: **é preciso comprovar documentalmente que houve a inclusão indevida, bem como o montante do tributo estadual a ser excluído.**
Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Ano-calendário: 2010, 2011 ALEGAÇÃO GENÉRICA. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP E DA COFINS OBJETO DE AUTUAÇÃO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. Não basta a alegação genérica de que os valores referentes ao ICMS devem ser excluídos da base de cálculo da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins objeto da autuação: é preciso comprovar documentalmente que houve a inclusão indevida, bem como o montante do tributo estadual a ser excluído. (Processo nº 13855.722545/2013-94. Acórdão nº 1301-007.419. Sessão de 14.08.2024. Relator Rafael Taranto Malheiros, g.n.)

57. Assim, face à alegação genérica de que os valores referentes ao ICMS devem ser excluídos da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins objeto da autuação, à falta de comprovação documental de que houve a inclusão indevida, bem como o montante do tributo estadual a ser excluído, não se acolhe o argumento da Recorrente.

III.3 - Análise das Alegações sobre a Redução da Multa, Impossibilidade de Manutenção e Caráter Confiscatório e da Ausência dos Requisitos para a sua Aplicação

58. Em relação às alegações de mérito acerca da aplicação da multa, a Recorrente reitera, em resumo, as seguintes questões:

- (i) não se visa declarar a inconstitucionalidade da multa aplicada à Recorrente, mas somente aplicar-se uma interpretação da lei, à luz da Constituição Federal e dos princípios norteadores do direito tributário;
- (ii) em virtude do arbitramento da receita bruta da Recorrente, a Autoridade Fiscal aplicou multa de 150% sobre o valor do tributo, tendo em vista a não entrega dos documentos solicitados pelo Fisco Federal, e que o lançamento por arbitramento foi lançado de ofício;
- (iii) a impossibilidade material na entrega dos documentos à Autoridade Fiscal é causa de afastamento da multa aplicada, nos termos do § 2º do artigo 19 da Lei 3.470/58;
- (iv) o Auditor Fiscal, em nenhum momento, comprovou a intenção da Recorrente em fraudar o Fisco, eis que baseou o ato de lançamento em meros indícios e presunções, sem sequer demonstrar o dolo do contribuinte, requisito legal imprescindível na imposição da absurda multa de 150%;
- (v) tendo em vista que, conforme restou cabalmente demonstrado, a Recorrente não se utilizou de meios fraudulentos para fraudar o Fisco, não há razão para ser mantida a multa de ofício ora aplicada.

53. Pois bem. Como já mencionado pela decisão recorrida e de acordo com o artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72, o qual dispõe sobre o processo administrativo fiscal, os órgãos de julgamento não podem afastar ou deixar de observar a aplicação de tratado, acordo internacional, lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade. Veja-se:

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

54. Em consonância com o que determina o artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72, registre-se que o artigo 98 do Regimento Interno do CARF ("RICARF"), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, prescreve que "*Fica vedado aos membros das Turmas de*

juízo do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto”.

55. A Súmula CARF nº 2 também dispõe que este Conselho não tem competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

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

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

58. Por outro lado, tem-se que as alegações acerca das circunstâncias que ensejaram a aplicação da multa na modalidade qualificada devem ser, aqui, apreciadas.

59. Em primeiro lugar, reconheça-se que o descumprimento da legislação tributária ensejará a aplicação da respectiva sanção independentemente da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. É nesses termos que o 136 do Código Tributário Nacional (“CTN”) estipula:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

60. As sanções aplicadas para os ilícitos tributários apresentam a dupla função de (i) inibir aquelas condutas por parte de possíveis infratores que visam suprimir ou reduzir o pagamento de tributos, intimidando-os – tem-se a chamada prevenção geral –, e, também, de (ii) punir os sujeitos infratores que efetivamente deixaram de adotar aquela determinada conduta prevista na legislação, fazendo com que eles não reincidam na infração – aqui, diz-se que a prevenção é especial. No final das contas, as sanções devem ser estabelecidas para estimular o cumprimento da obrigação tributária e evitar a prática de infrações à legislação tributária, revelando a sua função educativa.

61. Como ensina a doutrina:

“No campo das sanções administrativas pecuniárias (multas), é preciso não confundir (como faz, frequentemente, o próprio legislador) a proteção ao interesse da arrecadação (bem jurídico tutelado) com o objetivo de arrecadação por meio da multa. Noutras palavras, **a sanção deve ser estabelecida para estimular o cumprimento da obrigação tributária; se o devedor tentar fugir ao seu dever, o gravame adicional representado pela multa que lhe é imposta se**

justifica, desde que graduado segundo a gravidade da infração. Se se tratar de obrigação acessória, a multa igualmente se justifica (pelo perigo que o descumprimento da obrigação acessória provoca para a arrecadação de tributos), **mas a multa não pode ser transformada em instrumento de arrecadação;** pelo contrário, **deve-se graduá-la em função da gravidade da infração,** vale dizer, **da gravidade do dano ou da ameaça que a infração representa para a arrecadação de tributos**⁹. (g.n.)

62. Examinando o artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96 verifica-se que, a multa qualificada no percentual de 150% deve ser aplicada quando há ação dolosa praticada de acordo com as hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Confira-se:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;(Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

63. Como se vê, a imposição da multa qualificada pressupõe a comprovação de dois elementos que, embora estejam relacionados, são distintos. De um lado, deve haver a comprovação de que ocorreu o fato gerador de um determinado tributo sem o seu pagamento – o que, por si só, já enseja a incidência da multa de ofício de 75% -, e, de outro lado, dever haver a comprovação de que o inadimplemento do tributo ocorreu por meio de sonegação, de fraude ou de conluio¹⁰. A redação do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 é bastante clara ao dispor que a multa será duplicada nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 os quais, respectivamente, tratam dos institutos da sonegação, da fraude e do conluio. Confira-se:

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

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

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

⁹ MARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, não paginado.

¹⁰ HALPERIN, Eduardo Kowarick. **Multa Qualificada no Direito Tributário**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 202, p. 31.

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

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

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

65. Conforme explica Gisele Bossa¹¹, a redação do artigo 44 da Lei 9.430/96 não é despropositada, servindo para indicar que a qualificação da multa é medida de caráter excepcional e, logo, cabe à própria Autoridade Fiscal o ônus de provar que o contribuinte praticou quaisquer das condutas dolosas descritas nos citados artigos da Lei 4.502/64.

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

67. No caso concreto, note-se que a Autoridade Fiscal entendeu por aplicar a multa na modalidade qualificada, já que, no seu entendimento, as condutas praticadas pela Recorrente teriam configurado as hipóteses de fraude e sonegação. Confira-se:

“O demonstrativo evidencia, de forma inequívoca, os **valores da omissão habitual e ininterrupta de receitas da SWELL**, sistematicamente praticada desde janeiro de 2007, **com emprego de artifício doloso e fraudulento**, qual seja a **simulação de receitas da TVG**, fato **determinante para qualificação da multa** de ofício, juntamente com o embarço á fiscalização já mencionado.

[...]

As provas colhidas evidenciam que o sócio CLAUDEMIR RODOLFO, administrando de fato as duas empresas, **dissimulou as receitas da SWELL por meio da interposição da TVG, fraudando a tributação no regime simplificado** da Lei nº 9.317/96, especialmente art. 2º e 5º, **incorrendo no crime, em tese, contra a**

¹¹ BOSSA, Gisele Barra. A Imputação de multa qualificada: dos aspectos técnicos à construção e valoração da prova no âmbito do CARF. In: BOSSA, Gisele Barra. **Eficiência Probatória e a Atual Jurisprudência do CARF**. São Paulo: Almedina, 2020, p. 185/193.

ordem tributária, tipificado no art. 1º, I, da Lei nº 8.137/90". (e-fls. 629 e 632, g.n.)

68. Pois bem. Em relação aos motivos que ensejaram a aplicação da multa na modalidade qualificada no percentual de 150%, é de se reconhecer que o instituto da sonegação previsto no artigo 71 da Lei nº 4.502/64 corresponde a *toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária acerca da ocorrência do fato gerador ou a respeito das condições pessoais do contribuinte*. Ou seja, a sonegação consiste na intenção de se criar embaraços à Fiscalização no que diz com o conhecimento do fato gerador.

69. Rememore-se que foi lavrado o "Auto de Embaraço à Fiscalização" (e-fl. 253) pela negativa injustificada da Recorrente em apresentar o Livro Caixa – de escrituração obrigatória - ou alternativamente, o Livro Diário ou Razão, com vistas a apurar as divergências entre DAS e DIME no 1º semestre de 2007 e a veracidade dos valores declarados na DASN/2008:

AUTO DE EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO			
IDENTIFICAÇÃO			
Unidade	0920400 BLUMENAU - DRF		Número do RPF/MPF
Nome/Nome Empresarial	SWELL TEXTIL LTDA		0920400/00129/2012
Logradouro	RUA GOVERNADOR JORGE LACERDA		CPF/CNPJ
Bairro	Cidade	Numero	04.608.882/0001-23
VELHA	BLUMENAU	2823	Complement
Local de Lavratura	UF	CEP	
DRF/BLUMENAU/SC	SC	89.045-001	Data Hora
			27/03/2012

CONTEXTO

No exercício do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e tendo em vista ao disposto no caput e par. único do art. 919 do Decreto nº 3.000/99 (RIR - Regulamento do Imposto de Renda) e art. 7º da Lei nº 2.354/54, fica consignado no presente termo o **EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO caracterizado pela negativa injustificada de exibição do Livro Caixa ou, alternativamente, os Livros Diário e Razão**, requisitados por termo expedido em 08 de março de 2012, no âmbito do procedimento fiscal em epígrafe, acostado à fl. 225-226 do processo nº 13971.720605/2012-27, do qual o contribuinte teve ciência na mesma data, e para o qual o contribuinte limitou-se, em carta datada de 21 de março de 2012, juntada à fl. 227 do mesmo processo, a invocar a responsabilidade de terceiros e outras razões inócuas, que não afastam a obrigação de manter em boa ordem e guarda o Livro Caixa, de escrituração compulsória, bem com os documentos que amparam os lançamentos, conforme dispõe o art. 7º, § 1º, "a", da Lei nº 9.317/96.

70. E, realmente, a Autoridade Fiscal conseguiu demonstrar e comprovar o evidente intuito de sonegar por parte da empresa Recorrente ao ter relatado que, no período de janeiro a julho de 2007, de forma regular, declarava valores nulos de receita bruta, como se estivesse inativa, conforme se observa na DAS/2008 e a empresa interposta TVG informava ao Fisco Federal por meio da DIPJ valores nulos, mas de acordo com os valores extraídos do Livro RAICMS verificou-se receita omitida da ordem de R\$ 4.855.006,03.

71. É de se concluir que a empresa agiu com dolo e, a rigor, acabou incorrendo na hipótese prevista no artigo 71 da Lei nº 4.502/64 a qual trata da figura da sonegação que, aliás, corresponde à tentativa de ocultar da Autoridade Fazendária algum elemento ou a ocorrência do fato gerador, o que significa dizer, em complemento, que as Súmulas CARF nº 14 e 25, que dispõem, basicamente, que a simples omissão de receitas ou a simples presunção de omissão de receitas não autorizam, por si, a qualificação da multa de ofício, não devem ser aplicadas no caso em apreço.

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

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

IV - Dispositivo

74. Ante o exposto, **conheço** do Recurso Voluntário, para nessa extensão, rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, dar-lhe **parcial provimento**, apenas para reduzir a multa de ofício qualificada ao percentual de 100% (cem por cento).

75. É como voto.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin