



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13971.720607/2012-16
ACÓRDÃO	1302-007.366 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SWELL TEXTIL CONSULTORIA LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2007

RECURSO VOLUNTÁRIO. MESMAS RAZÕES DE DEFESA ARGUIDAS NA IMPUGNAÇÃO. ACÓRDÃO RECORRIDO. ADOÇÃO DAS RAZÕES E FUNDAMENTOS PERFILHADOS NO ACÓRDÃO RECORRIDO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 114, §12, I, DO RICARF.

Nas hipóteses em que o sujeito passivo não apresenta novéis razões de defesa em sede recursal, o artigo 114, §12, I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”)¹ autoriza o relator a transcrever integralmente a decisão proferida pela Autoridade Julgadora de primeira instância, caso concorde com as razões de decidir e com os fundamentos ali perfilhados.

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade do lançamento e do ato de exclusão do Simples Nacional quando inexistentes as hipóteses de nulidade previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72². 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.

¹ §12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; [...].

² 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.

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

Não resta caracterizada a preterição do direito de defesa, a suscitar a nulidade do lançamento e do ato de exclusão do Simples Nacional, quando são apreciadas todas as alegações contidas na Manifestação de Inconformidade e na Impugnação.

Assunto: Simples Nacional

Ano-calendário: 2007

EXCLUSÃO SIMPLES NACIONAL. HIPÓTESES PREVISTAS NA LEI COMPLEMENTAR 123/2006: NÃO APRESENTAÇÃO DO LIVRO CAIXA, CONSTITUIÇÃO DA EMPRESA POR INTERPOSTAS PESSOAS E OMISSÃO ININTERRUPTA DE RECEITAS.

Confirmada a ocorrência de embaraço à Fiscalização, caracterizada pela negativa não justificada de exibição do Livro Caixa, constituição da empresa por interpostas pessoas e prática reiterada de infração caracterizada pela omissão habitual e ininterrupta de receitas: hipóteses previstas na Lei Complementar nº 123/2006 que, isoladamente, já seriam suficientes para excluir a empresa do Simples Nacional, há que se reconhecer a legalidade e validade do Ato Administrativo que impôs a referida exclusão.

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.

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: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2007

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

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

DECLARAÇÃO EM DIPJ DE VALORES NULOS. EMPRESA INATIVA. VALORES EXTRAÍDOS DO LIVRO RAICMS. 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”)³ 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.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. VÍCIO AUTUAÇÃO.

A errônea indicação dos dispositivos legais infringidos é defeito grave que configura vício material do lançamento por falta de motivação.

³ 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, e, no mérito, (i) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, quanto à exclusão do Simples Nacional, manutenção do lançamento de ofício e exclusão do ICMS das bases de cálculo da Cofins e da Contribuição ao PIS; (ii) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, apenas, para reduzir a multa de ofício qualificada ao percentual de 100% (cem por cento), vencidos os conselheiros Henrique Nímer Chamas e Nathália Uchôa Brandão, que votaram pelo afastamento da qualificação, com a redução da multa ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento); e (iii) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para exclusão da responsabilidade tributária de Claudemir Rodolfo, nos termos do relatório e voto da relatora.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin – Relatora

Assinado Digitalmente

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente

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

RELATÓRIO

1. Trata-se, na origem, de Ato Declaratório de Exclusão do Simples Nacional (e-fl. 274), seguido de Auto de Infração por meio do qual foram constituídos créditos tributários de IRPJ, CSLL,

PIS e COFINS (e-fls. 619/646), acrescidos de multa qualificada e juros de mora, referente a fatos geradores ocorridos no período de 2007, nos seguintes valores:

IRPJ	
IMPOSTO	23.394,57
JUROS DE MORA (Calculados até 10/2012)	11.900,82
MULTA PROPORCIONAL	35.091,86
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	70.387,25
CSLL	
CONTRIBUIÇÃO	13.227,56
JUROS DE MORA (Calculados até 10/2012)	6.728,86
MULTA PROPORCIONAL	19.841,34
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	39.797,76
PIS	
CONTRIBUIÇÃO	15.858,26
JUROS DE MORA (Calculados até 10/2012)	7.990,57
MULTA PROPORCIONAL	23.787,40
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	47.636,23
COFINS	
CONTRIBUIÇÃO	73.213,84
JUROS DE MORA (Calculados até 10/2012)	36.890,11
MULTA PROPORCIONAL	109.820,77
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	219.924,72

2. Conforme se verifica da “Representação” (e-fls. 257/273), constatou-se as seguintes infrações:

- (i) trata-se de empresa optante pelo Simples Nacional desde julho de 2007, que declarou, no período de janeiro a julho de 2007, valores nulos de receita bruta, como se estivesse inativa;
- (ii) no curso do Procedimento Fiscal nº 0920400.2011.00371-6 verificou-se a interposição fraudulenta da empresa Têxtil Vila Germânica Ltda, doravante referida apenas por “TVG”, visada na referida ação fiscal, através da qual a empresa SWELL gerou receita bruta da ordem de R\$ 5 milhões em 2007;
- (iii) a TVG foi criada em 21.07.2006, estabelecendo-se inicialmente à Rua Governador Jorge Lacerda nº 2.823, Bairro da Velha, em Blumenau/SC, em imóvel de propriedade de Claudemir Rodolfo, sócio majoritário da SWELL;
- (iv) em 29.01.2007, a TVG transferiu sua sede para um imóvel adjacente, de nº 2.817 do mesmo logradouro, e em 31.01.2007 (2 dias depois) a empresa SWELL, operando em idêntica atividade econômica (CNAE 1412-6-01), transferiu sua matriz para o nº 2.823;

- (v) 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, mantendo assim as características de um grupo econômico familiar, sob absoluto controle do casal Claudemir-Graziela. Atualmente a TVG pertence formalmente a Claudemir (99%) e sua filha menor, Helena Luiza Rodolfo (1%), e a SWELL pertence à esposa, Graziela (5%) e seu filho menor, Bernardo Luiz Rodolfo (95%), estando assim, ao final de um processo iniciado em janeiro de 2007;
- (vi) em 23.09.2011, constatou-se que o imóvel que deveria abrigar as instalações da empresa possuía edificação do tipo casa, de diminutas proporções e em completo abandono, tendo sido demolida pouco depois, e no imóvel onde se encontram as dependências da SWELL foram encontradas diversas evidências de atividades da TVG;
- (vii) verifica-se, perfeitamente caracterizada, a confusão patrimonial e operacional entre as empresas TVG e SWELL, que compartilham indistintamente as mesmas instalações desde janeiro de 2007, o que implica concluir pela inexistência de fato de uma delas;
- (viii) em razão da inexistência de fato, lavrou-se a correspondente Representação Administrativa para fins de baixa de ofício da TVG, consignada nos autos do Processo nº 13971.720428/2012-89. Não obstante, por ter incorrido em hipótese de exclusão do Simples Federal, instaurou-se o Processo Administrativo nº 13971.720605/2012-27 para proceder à exclusão, com efeitos em 01.01.2007, e tributação por um regime comum;
- (ix) comprovada a interposição fraudulenta da TVG nos negócios e atividades da SWELL, a apuração das receitas omitidas por essa requer consolidar as receitas efetivamente auferidas em nome de ambas as empresas;
- (x) o Procedimento Fiscal nº 0920400.2011.00371-6, executado junto à TVG, apurou a omissão de receitas escrituradas e não declaradas, e de receitas presumidamente omitidas com base em saldos credores de caixa;
- (xi) a TVG declarou na DIPJ/2008, valores nulos para todo o AC 2007, como se inativa fosse;
- (xii) a SWELL fora intimada a apresentar os livros da escrituração comercial e fiscal obrigatórios, bem como demonstrativos contábeis, pelo que alegou, a

impossibilidade de atendimento em face da inércia do escritório contábil responsável;

- (xiii)** observa-se claramente a omissão integral, na DAS, das receitas declaradas em DIME, ambas da SWELL. Não suficiente, a SWELL omitiu significativos valores auferidos em nome da interposta TVG, sistemática adotada desde janeiro de 2007;
- (xiv)** a SWELL fora instada a apresentar o Livro Caixa, de escrituração obrigatória, ou, alternativamente, os Livros Diário e Razão, além de outros elementos, com vistas a apurar as divergências entre DAS e DIME no 1º semestre de 2007, e a veracidade dos valores declarados na DASN/2008 (2º semestre de 2007). Contudo, a negativa na qual o contribuinte limitou-se a responsabilizar terceiros por sua própria incúria na guarda do seu documentário contábil e fiscal, impediu a verificação pretendida, restando considerar os valores declarados em DIME e DASN, e configurando assim o embaraço à fiscalização, nos exatos termos definidos na LC nº 123/2006, artigo 29, II;
- (xv)** prática reiterada de infração caracterizada pela omissão habitual e ininterrupta de receitas, sistematicamente praticada desde janeiro de 2007, infringindo o disposto nos artigos 18 e 21 da LC nº 123/2006 com uso de pessoa jurídica interposta nos negócios e atividades comerciais, o que motivou a lavratura de representações consignadas nos autos do Processo nº 13971.720428/2012-89, para baixa de ofício da inscrição da TVG por inexistência de fato, e do Processo nº 13971.720605/2012-27, com vistas à exclusão do extinto Simples Federal, instituído pela Lei nº 9.317/96, e consequente tributação pelo regime comum. Todavia, tal circunstância também constitui hipótese de exclusão do Simples Nacional, ao teor do disposto na LC nº 123/2006, artigo 29, V;
- (xvi)** verifica-se que a exclusão pelo embaraço à fiscalização ocorrido em março de 2012 teria efeitos a partir de 01.03.2012;
- (xvii)** a exclusão por falta de escrituração do Livro Caixa, no qual deveriam estar registrados os eventos e fatos contábeis ocorridos a partir de 01.07.2007, produz efeitos na mesma data;
- (xviii)** a exclusão por constituição da pessoa jurídica com interpostas pessoas, configurada pelo ingresso, em 07.10.2008, de sócio absolutamente incapaz representado pelo interessado na dissimulação da gestão absoluta e centralizada das empresas envolvidas no esquema fraudulento, produz efeitos a partir de 01.10.2008;
- (xix)** conclui-se que os efeitos da exclusão retroagem à data de 01.07.2007, ficando o reingresso impedido até 31.12.2017, por força do disposto no artigo 29,

incisos V e VIII, c.c. §§ 1º e 2º, da LC nº 123/2006, em face da prática reiterada de infração às normas de regência do regime simplificado, com uso de artifício fraudulento para reduzir os tributos apurados na forma do regime, caracterizada pela omissão habitual, contínua e sistemática de receitas apuradas em nome de empresa interposta, e pela falta de escrituração do Livro Caixa.

3. Com isso, elaborou-se o Termo de Verificação Fiscal (“TVF”) (e-fls. 647/654) e lavrou-se os Autos de Infrações em litígio.

4. No Termo de Verificação Fiscal (“TVF”) 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 2º semestre de 2007, período abrangido pelo regime do Simples Nacional, sendo o Processo nº 13971-720605/2012-27, responsável pelos fatos geradores ocorridos no 1º semestre relativos ao regime do Simples Federal.

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

6. Inconformada com o resultado do procedimento fiscal, a Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (e-fls. 288/309) contra o ADE e Impugnação (e-fls. 804/829) aos Autos de Infração lavrados, enquanto o Sr. Claudemir Rodolfo impugnou o “Termo de Sujeição Passiva Solidária” (e-fls. 662/693).

7. Por meio da Manifestação de Inconformidade (e-fls. 288/309), sustentou, em síntese, as seguintes alegações:

- (i) os fatos narrados, de modo algum, são capazes de demonstrar a prática de qualquer infração à LC nº 123/2006, e, muito menos, a constituição societária por interposta pessoa;
- (ii) o Sr. Claudemir, jamais, teve o controle absoluto das referidas empresas, visto que seus atos de gestão se restringem à TVG, sendo a Sra. Graziela a administradora da Impugnante;
- (iii) embora a TVG tenha por objeto social a atuação no ramo da indústria e comércio atacadista de artigos do vestuário, a atividade de industrialização é realizada por terceiros (outsourcing), dispensando a contratação de diversos

funcionários, a aquisição de máquinas e equipamentos, bem como a instalação em um amplo espaço físico;

- (iv) no processo operacional da TVG, tanto as matérias-primas, quanto as próprias mercadorias acabadas, na maioria das vezes, não passam pelo seu estabelecimento, visto que são entregues diretamente nas empresas terceirizadas e nos seus clientes;
- (v) conforme se infere das notas fiscais anexas, o ciclo operacional é bem dinâmico, de modo que a TVG praticamente não tem estoque físico de mercadoria acabada, visto que a remessa das mercadorias aos clientes acontece no mesmo dia ou, no máximo, no dia seguinte;
- (vi) com a mudança de endereço da TVG do nº 2823, para o nº 2817, da Rua Jorge Lacerda, a Impugnante, necessitando reduzir seus custos, passou a utilizar, em comodato, o imóvel situado no nº 2823;
- (vii) tratou-se de uma situação excepcional e temporária, sendo certo que a Impugnante já se encontra devidamente instalada na Rua Harry Brehmer, nº 139 — sala 02B térrea, bairro Velha., conforme comprovam os documentos anexos (alteração contratual, contrato de aluguel e REGIN);
- (viii) a estrutura que foi vislumbrada pelo Auditor Fiscal, em fevereiro de 2012, é decorrente da situação temporária vivida pela TVG, que, por um problema estrutural no seu estabelecimento, viu-se obrigada a se alojar nas dependências da Impugnante, para não ter que encerrar suas atividades;
- (ix) a Impugnante, além de ser uma industrial, também, realiza a operação de venda de mercadorias próprias, sendo certo que referidas T-Shirt's foram produzidas e vendidas nos meses seguintes, conforme comprovam as notas fiscais anexas;
- (x) o Auditor Fiscal não logrou comprovar que a TVG teria sido constituída com o único intuito manter a Impugnante no SIMPLES. Aliás, não há nos autos qualquer indício de que houve transferência de produção e do faturamento entre as empresas, com vistas a favorecer a permanência "indevida" da Impugnante no Simples;
- (xi) a Impugnante, 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 (doc. anexo), se recusou a fornecer as informações/documentação referentes às operações realizadas no ano de 2007, o que, no entanto, não autoriza o Auditor Fiscal a presumir a inexistência do documento;

- (xii) 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;
- (xiii) não se pode, pois, presumir unicidade negocial entre as empresas, somente pelo fato de pertencerem a marido e mulher, já que as receitas e despesas delas existem de forma totalmente desvinculada, o que, aliás, em momento algum, foi contestado pelo Auditor Fiscal;
- (xiv) as referidas empresas atuam em nichos diferentes na área têxtil, já que a Impugnante presta serviço de industrialização por encomenda e venda de produção própria (confeção) de artigos do vestuário, e a TVG restringe a sua atividade à comercialização de produtos têxteis industrializados por terceiros, consoante, aliás, comprovam as notas fiscais anexas;
- (xv) a existência de indícios isolados não é capaz de justificar presunções tributárias para fins de exclusão da empresa do Simples Nacional, a qual somente poderá ser tida por válida se provada a congruência lógica com outros "indícios" e provas, que deverão levar, necessariamente, à conclusão inferida pela Autoridade Fiscal.

8. Quanto à Impugnação, apresentada pelo Sr. Claudemir Rodolfo, em face do Termo de Sujeição Passiva Solidária" (e-fls. 662/693), 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 a 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.

9. Quanto à Impugnação aos Autos de Infração (e-fls. 804/829) 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 nos Autos de Infração, e, desta forma, entende que o julgamento dos lançamentos deve ser suspenso até a conclusão da situação referente a exclusão do Simples.

10. 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 CTN, 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.

11. 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, nem 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.

12. Os autos foram encaminhados à Autoridade Julgadora de 1ª instância para que a Manifestação de Inconformidade e Impugnações apresentadas fossem apreciadas. E, em 13 de fevereiro de 2014, a 15ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (“DRJ/RJ1”), em Acórdão de nº 12063.051 (e-fls. 921/981), entendeu por bem julgá-las **improcedentes**, ao fundamento de que:

- (i) a Autoridade Tributária procedeu de forma diligente em seus trabalhos, coletando ao longo do procedimento fiscal o maior número de provas possíveis, estando presente no estabelecimento da SWELL e no suposto endereço da TVG, intimando a Contribuinte a apresentar documentos, tirando fotos das situações e elementos que entendeu relevantes, não se contentando com questões meramente formais, ao perceber que as mesmas não refletiam, segundo seu entendimento, a situação fática por ele observada, e, por este motivo, buscou em todo tempo, através da constatação dos fatos, a verdade material;
- (ii) a Interessada não nega a falta de apresentação dos livros contábeis, mas procura eximir-se da responsabilidade apontando um terceiro como culpado;

- (iii) 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;
- (iv) destaque 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;
- (v) causa 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. Averiguando a DIME apresentada, constata-se que as informações ali presentes são suficientes para o adequado preenchimento da DSPJ por parte da SWELL;
- (vi) 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;
- (vii) 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?
- (viii) 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;
- (ix) 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;
- (x) 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;

- (xi) 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 destas 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.

13. 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.

NULIDADE. ATO DECLARATÓRIO DE EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. VÍCIOS DE MOTIVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Inexistindo, no ato administrativo, vícios ou irregularidades capazes de comprometer o entendimento do sujeito passivo acerca dos fatos descritos na acusação fiscal, rejeita-se a argüição de nulidade.

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2007

EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL.

Confirmada a ocorrência de embaraço à fiscalização, constituição de pessoa jurídica por interpostas pessoas, prática reiterada de infrações à legislação tributária e falta de escrituração do Livro Caixa, hipóteses previstas na Lei Complementar nº 123/2006 que, isoladamente, já seriam suficientes para excluir a empresa do Simples Nacional, há que se reconhecer a legalidade e validade do ato administrativo que impôs a referida exclusão.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

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

Os eventuais recursos interpostos contra o ato declaratório de exclusão do Simples Nacional 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 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: 2007 RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO ADMINISTRADOR.

São solidariamente responsáveis pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, bem como as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

14. Em 24.02.2014, a Contribuinte e o responsável solidário tomaram conhecimento do resultado do julgamento do Acórdão nº 12-063.051, através de Carta com Aviso de Recebimento – AR (e-fls. 1.116/1.117), e, na sequência, entenderam por apresentar Recurso Voluntário (e-fls. 1.119/1.150 e 1.161/1.196) por meio do qual ratificaram as alegações levantadas em sede de Impugnação e Manifestação de Inconformidade.

15. É o relatório.

VOTO

Conselheira Miriam Costa Faccin, Relatora.

Admissibilidade e Tempestividade

16. Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do artigo 43 da Portaria MF nº 1.634/2023⁴ - Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”). Dele, portanto, tomo conhecimento.

17. Como se denota dos autos, a Recorrente e o responsável solidário tomaram ciência do Acórdão recorrido em **24.02.2014** (e-fls. 1.116/1.117), apresentando o Recurso Voluntário, ora analisados, no dia **26.03.2014** (e-fls. 1.119/1.161), ou seja, **dentro do prazo de 30 (trinta) dias**, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972⁵.

⁴ **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.

⁵ **Art. 33.** Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

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

Da Análise das Alegações da Recorrente Swell Textil

Da Alegação de Nulidade por Preterição ao Direito de Defesa por Impossibilidade de Apresentação dos Livros Fiscais

19. 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.

20. 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 Nacional, pois em seu entender, trata-se de vício insanável.

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

“Prosseguindo nos argumentos trazidos pelo contribuinte, este questiona o arbitramento do lucro e a exclusão do SIMPLES NACIONAL baseados na sua recusa em apresentar os livros e demonstrativos contábeis, acarretando, inclusive, 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, 210, 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. 02-04 do processo nº 13971.722828/2012-29, 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.

Cabe dizer que a referida DSPJ abrangia o período de 01/01/2007 a 30/06/2007, pois o período de 01/07/2007 a 31/12/2007 ficou por conta da Declaração do Simples Nacional (DASN), na qual foram declarados valores da receita bruta auferida nos meses de agosto a dezembro de 2007 (fls. 99-103).

Ora, se o contribuinte alega que apresentou DSPJ zerada por não possuir informações contábeis relativas ao ano de 2007, como então declarou na DIME e na DASN receitas auferidas tanto no 1º quanto no 2º semestre de 2007?

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. 945/948, destaques no original)

22. 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”.

“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”.

“Ora, se o contribuinte alega que apresentou DSPJ zerada por não possuir informações contábeis relativas ao ano de 2007, como então declarou na DIME e na DASN receitas auferidas tanto no 1º quanto no 2º semestre de 2007?”

23. Por oportuno, Luciano Amaro⁶ 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”**.

24. 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.

25. 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.

Da Análise das Alegações Meritórias da Swell quanto ao Ato de Exclusão do Simples Nacional e ao Lançamento do Crédito Tributário pelo Regime do Lucro Arbitrado

26. Apenas para contextualizar, a exclusão da Recorrente do Simples Nacional decorreu da verificação das seguintes hipóteses previstas na legislação: **(i)** embaraço à Fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição 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, nos termos do artigo 29, inciso II, da Lei Complementar nº 123/06; **(ii)** constituição da empresa por interpostas pessoas, nos termos do artigo 29, inciso IV, da Lei Complementar nº 123/2006; **(iii)** prática reiterada de infração caracterizada pela omissão habitual e ininterrupta de omissão de receitas, sistematicamente praticada desde janeiro de 2007, infringindo o disposto nos artigos 18 e 21 da LC nº 123/2006, com uso de pessoa jurídica interposta nos negócios e atividades comerciais.

⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1998, p. 471.

27. Como no tópico anterior, observa-se que a Recorrente apenas reitera as alegações que haviam sido aventadas na Impugnação, não tendo suscitado, portanto, quaisquer argumentos ou elementos fático-jurídicos capazes de refutar a linha de raciocínio perfilhada pela Autoridade Julgadora de 1ª instância. É de ver-se:

- (i) a soma das receitas brutas da TVG e da Recorrente fundou-se nas alegações de que a TVG não possuía capacidade operacional e patrimônio necessário à realização de seu objeto e que havia confusão patrimonial e operacional entre as empresas referidas, razão pela qual o auditor fiscal lavrou termo de representação administrativa para fins de baixa do CNPJ da TVG;
- (ii) diante da suposta interposição fraudulenta - inexistência de fato, por meio de ato administrativo, o fisco determinou a baixa do CNPJ da TVG, e lançou contra a Recorrente, por meio de arbitramento, o crédito tributário correspondente à soma das receitas bruta das empresas;
- (iii) referido lançamento não merece subsistir, porquanto restou devidamente reconhecido, judicialmente, a nulidade do ato que declarou a baixa do CNPJ da TVG, e que se pautou em uma suposta inexistência de fato;
- (iv) após analisar a farta documentação apresentada nos autos da Ação Ordinária nº 5007983-12.2012.4.04.7205, a ilustre Juíza da 1ª Vara Federal de Blumenau concluiu que a empresa TVG existe de fato, determinando o restabelecimento de seu CNPJ, e reconhecendo ainda que a empresa opera normalmente, nos termos exatos de seu contrato social, o que foi confirmado pelo e. TRF da 4ª Região;
- (v) a atividade de industrialização pela TVG é feita por terceiros, forçoso concluir que a Swell é uma das empresas que industrializa os produtos da TVG, o que não consiste em qualquer ilegalidade;
- (vi) ainda que se aceite uma figura anômala e atípica de interposição fraudulenta, sua existência exige que um terceiro sujeito ingresse na relação de maneira irregular, a fim de obter vantagem fiscal. Entretanto, a Swell possui seus próprios clientes, dentre eles, a TVG, o que não demonstra qualquer fraude, pois se o fato de estar temporariamente em galpão alheio for sinônimo de ilícito fiscal, certamente se terá um Estado totalitário e que não prestigia seus ditames constitucionais;
- (vii) não é defeso a pessoas pertencentes ao mesmo seio familiar constituírem pessoas jurídicas distintas, com objetos distintos;
- (viii) enquanto a Recorrente se dedica à atividade industrial, mediante fabricação própria de produtos têxteis, a TVG "industrializa" suas mercadorias por

intermédio de terceiros (outsourcing), o que dispensa a contratação de diversos funcionários, maquinário ou amplos espaços físicos;

- (ix) se o Auditor Fiscal considerou como válidos os valores de receita bruta constantes da DIME apresentada pela Recorrente, cabia ter efetuado o arbitramento do lucro baseado unicamente nesses os valores;
- (x) o nobre Auditor Fiscal, numa atitude totalmente arbitrária, somou os valores de receita bruta apurados para a Recorrente e para a TVG, tornando ilegítimo o arbitramento realizado;
- (xi) caso o lançamento seja mantido, a não exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da COFINS resultará em decréscimo injustificado de patrimônio da empresa, consubstanciando afronta ao preceito do art. 50, XXII da Legislação Maior (direito à propriedade)
- (xii) quanto à multa qualificada: 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;
- (xiii) 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;
- (xiv) 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;
- (xv) o nobre 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%;
- (xvi) 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.

28. Ao final, a Recorrente requer a nulidade do lançamento fiscal e de sua exclusão do Simples Nacional, tendo em vista a decisão judicial reconhecendo a existência fática da TVG e, caso o lançamento seja mantido, pleiteia a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS e o afastamento da multa qualificada, tal como o fez na Impugnação.

29. 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”.

30. 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. 963/964, destaques no original)

31. Como se vê, a exclusão do regime foi efetuada nos termos da legislação e decorrente da constatação dos seguintes fatos: **(i)** a Recorrente declarou, no período de janeiro a julho de 2007, valores nulos de receita bruta, como se estivesse inativa, conforme se observa na DAS/2008; **(ii)** verificou-se a interposição fraudulenta da empresa TVG, através da qual a Recorrente gerou receita bruta da ordem de R\$ 5 milhões em 2007; **(iii)** a TVG foi criada em 21.07.2006, estabelecendo-se inicialmente em imóvel de propriedade do Sr. Claudemir, sócio majoritário da Recorrente; **(iv)** a TVG estabeleceu-se em um local que jamais comportaria atividades operacionais capazes de gerar os R\$ 5 milhões de faturamento em 2007, declarado na DIME, e ainda com emprego de apenas dois funcionários; **(v)** a Recorrente, estabelecida em um amplo galpão, contando com uma média de 60 funcionários em 2007 não logrou atingir um faturamento que, no montante da ordem de R\$ 280 mil, sequer cobriu a folha salarial, da ordem de R\$ 580 mil; **(vi)** 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 Recorrente.

32. De resto, como já mencionado acima, a Recorrente **limitou-se em reproduzir *ipsis litteris* as alegações** que haviam sido aventadas na Impugnação. E, considerando que a decisão recorrida bem tratou das alegações tais quais apresentadas e aqui reiteradas, entendo por adotá-la como razões de decidir pelos seus próprios fundamentos, valendo-me, para tanto, da autorização constante do artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/99⁷ c/c o artigo 114, §12, I, do Regimento

⁷ §1º. A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”)⁸, a qual passarei a reproduzi-la integralmente adiante:

“[...]”

A defesa assegura que o Sr. Claudemir jamais teve o controle absoluto das empresas TVG e SWELL, pois seus atos de gestão se restringem à TVG. Aponta para as alterações ocorridas no contrato social referentes ao quadro societário, a fim de provar que a sua administradora a época dos fatos era a Sra. Graziela.

E argumenta 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!*

Em seguida, apresenta considerações em relação ao *paralelo traçado pelo Auditor Fiscal entre o quadro de funcionários da TVG, com o faturamento auferido pela empresa, em 2007, e o quadro de funcionários da Impugnante e seu respectivo faturamento, no mesmo período.*

Isto pois, o Auditor Fiscal concluiu que haveria uma *discrepância na situação vislumbrada, pois a TVG, com uma estrutura física de “diminuta proporção”, contando com apenas dois funcionários, teria auferido faturamento na casa dos 5 milhões de reais, e a Impugnante, localizada num amplo galpão industrial, com 60 funcionários, teria alcançado um faturamento na ordem de R\$ 280 mil reais, o qual não seria capaz sequer de suprir os custos da sua folha de salários.*

Neste aspecto, o contribuinte explica que, desde sua criação em 2001, atuou no ramo da indústria e comércio têxtil, e, desta forma, necessita de um amplo espaço físico e de vários funcionários para desenvolver sua atividade econômica.

Porém, a industrialização da TVG é realizada por terceiros, *dispensando a contratação de diversos funcionários, a aquisição de máquinas e equipamentos, bem como a instalação em um amplo espaço físico.*

Tais explicações procuram justificar a maneira como a TVG conseguiu atingir um faturamento de mais de 5 milhões de reais, atuando em um local de diminuta proporção, com apenas 2 funcionários.

Em consulta aos autos, verifica-se que 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.

Isto é, desde que foi criada em 21/07/2006 até 29/01/2007 a TVG esteve estabelecida, na Rua Governador Jorge Lacerda 2823, ou seja, no local aonde se encontra o amplo galpão.

⁸ §12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida;

Em 29/01/2007, segundo explica, a TVG transferiu sua sede para o imóvel adjacente de nº 2.817 de mesmo logradouro, sendo este o imóvel de diminuta proporção conforme dito pela autoridade tributária.

Após 2 dias, em 31/01/2007, a SWELL transferiu sua sede para o amplo galpão na Rua Governador Jorge Lacerda 2823.

O contribuinte alega que a mudança da TVG ocorreu com a finalidade de reduzir seus custos.

No entanto, há que se reconhecer que uma empresa recém-criada tem inúmeras despesas e custos adicionais em decorrência do início das atividades.

Se a TVG somente necessitava de 2 funcionários e um local de reduzida dimensão, porque então, se instalou em um amplo galpão capaz de alocar 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?

Tais esclarecimentos não fazem sentido seja no aspecto financeiro, econômico e/ou operacional.

Observe-se ainda que nestas mesmas datas houve alterações tanto no quadro societário da TVG quanto da SWELL, conforme constatações da autoridade:

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, ...

Ademais, embora constasse do cadastro da RFB que a TVG estava localizada na Rua Governador Jorge Lacerda nº 2817, a autoridade tributária constatou que a mesma estava atuando no endereço ao lado no nº 2823 junto com a SWELL.

O contribuinte justifica tal fato dizendo que:

33. Ocorre que, devido a um sério problema de estrutura, a TVG teve que se retirar às pressas do imóvel (nº 2817), o qual acabou sendo demolido, conforme constatado pelo Auditor Fiscal.

34. No entanto, necessitando manter as suas atividades em funcionamento, e, considerando a relação de parentesco existente entre os sócios das duas empresas, a TVG passou a ocupar um espaço dentro do estabelecimento da Impugnante, até que fosse encontrado um novo local para suas instalações.

35. Ora, tratou-se de uma situação excepcional e temporária, sendo certo que a Impugnante já se encontra devidamente instalada na Rua Harry Brehmer, nº 139 – sala 02B térrea, bairro Velha., conforme comprovam os documentos anexos (alteração contratual, contrato de aluguel e REGIN).

36. Assim, o fato do Auditor Fiscal ter encontrado "indicativos de funcionamento" da TVG dentro do estabelecimento da Impugnante, como por exemplo, uma nota fiscal, onde consta o endereço da TVG e o telefone da Impugnante, assim como caixas de mercadorias da TVG na rampa de embarque da Impugnante, se deveu a essa situação temporária vivida pela empresa (TVG), a qual, conforme dito alhures, já foi regularizada.

37. Como se vê, a estrutura que foi vislumbrada pelo Auditor Fiscal, em fevereiro de 2012, é decorrente da situação temporária vivida pela TVG, que, por um problema estrutural no seu estabelecimento, viu-se obrigada a se alojar nas dependências da Impugnante, para não ter que encerrar suas atividades.

38. Todavia, tal situação não existe mais, visto que a TVG já se encontra devidamente instalada em outro imóvel, localizado em endereço totalmente diverso.

Note-se que na primeira visita da autoridade tributária ao imóvel de nº 2817 o mesmo estava "de pé", porém, na segunda vez que o autuante foi ao local o mesmo já havia sido demolido.

E mais, a suposta regularização do endereço da TVG só ocorreu após a ciência da Representação que expôs todas as constatações da interposição fraudulenta da TVG na SWELL (fls. 397-405).

Destaque-se que, baseado em declarações apresentadas pelo próprio contribuinte (DASN e GFIP – fls. 99-103 e 81-86), 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.

Veja a explicação do contribuinte para tal averiguação:

54. Ademais, improcede a alegação do Auditor Fiscal quanto à insuficiência de faturamento da Swell para cobrir sequer a sua folha de pagamento, no ano de 2007, visto que, na verdade, tal fato não ocorreu. Porém a produção de tal prova está prejudicada, ante a recusa da antiga contabilidade em fornecer os documentos.

Ou seja, mais uma vez o contribuinte busca sustentar suas justificativas na ausência de documentação decorrente de problemas com a contabilidade.

O Auditor Fiscal verificou a execução de atividades da TVG no mesmo imóvel da SWELL, acostando aos autos provas neste sentido (fls. 246-255), das quais destaco as fotos 6 e 8 de fls. 251 e 254, 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 (?).

O contribuinte procura justificar esta foto 8 da seguinte forma:

39. Outrossim, importante esclarecer que o documento constante da foto 8, apontado pelo Auditor Fiscal como sendo um "pedido de cliente da TVG", mas que teria sido feito em nome da Impugnante, trata-se, na verdade, de uma ficha técnica encomendada pela própria Impugnante, para a utilização na confecção de T-Shirt.

40. Com efeito, a Impugnante, além de ser uma industrial, também, realiza a operação de venda de mercadorias próprias, sendo certo que referidas T-Shirt's foram produzidas e vendidas nos meses seguintes, conforme comprovam as notas fiscais anexas.

41. Tal constatação, além de deixar evidente o equívoco do fato isolado acima apontado pelo Auditor Fiscal, demonstra, também, a autonomia e capacidade operacional das empresas.

O documento indica que o cliente é a SWELL. Ora, se a SWELL tem como atividade a industrialização, bem como venda de produtos próprios e a TVG tem suas mercadorias industrializadas por terceiros, como a SWELL poderia figurar como cliente da TVG?

Na verdade, segundo a lógica antes apresentada na defesa sobre a atividade de cada empresa, a TVG que teria que ser a cliente da SWELL, em uma possível prestação de serviço desta ao industrializar produtos por encomenda da TVG(?). E, neste caso, seria claro a configuração de fato de uma única empresa em atividade, porém, formalmente sendo 2 empresas com atividades complementares, o que na verdade foi a situação fática confirmada pela autoridade tributária.

Ainda que se desconsidere a informação contida no documento (CLIENTE: SWELL), não seria possível aceitar a explicação do contribuinte.

Isto pois, se a SWELL além de produzir também vende seus próprios produtos, porque motivos a TVG entregaria a SWELL uma ficha técnica para que a SWELL produzisse e vendesse o próprio produto.

Qual o ganho da TVG nisto? “ficha técnica encomendada pela impugnante”?

Seria um notável conflito de interesses se considerássemos uma suposta independência das empresas.

Logo, ao contrário do que diz o 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, 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, 319):

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. 895).

Isto é, 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.

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.

Quanto a tal questão, além dos argumentos já apresentados neste voto, necessário se faz observar os seguintes dizeres do contribuinte constantes da manifestação de inconformidade:

30. A propósito, vale ressaltar que, com a mudança de endereço da TVG do nº 2823, para o nº 2817, da Rua Jorge Lacerda, a Impugnate, necessitando reduzir seus custos, passou a utilizar, em comodato, o imóvel situado no nº 2823.

31. Ora, onde está a irregularidade dessa situação? Se o imóvel menor (nº 2817) atendia completamente às necessidades da TVG, qual a ilegalidade do Sr. Claudemir ceder o galpão industrial (nº 2823) à outra empresa, ainda que seja a Impugnante? Por óbvio que não há!

32. Nessa senda, importante ressaltar que, embora a transferência de propriedade do imóvel nº 2817, do Sr. Elimar Reinhold e esposa para o Sr. Claudemir, tenha ocorrido somente em novembro de 2007, como afirma o Auditor Fiscal, ele já possuía a posse direta desde dezembro de 2006, quando firmaram o contrato de compra e venda anexo, o que torna inquestionável a legitimidade do empréstimo realizado à Impugnante.

De acordo com os documentos de fls. 194-199, 390-396 do autos, confirma-se que o Sr. Claudemir adquiriu, em 28 de julho de 2006, o galpão (End: Rua Governador Jorge Lacerda nº 2.823), e em novembro de 2007 o imóvel de diminuta proporção, posteriormente demolido; porém, segundo informações

prestadas pelo interessado, já tendo a posse direta deste imóvel (End: Rua Governador Jorge Lacerda nº 2.817) desde dezembro de 2006.

Ou seja, o Sr. Claudemir era o proprietário de ambos imóveis durante todo o período sob fiscalização, no qual ocorreram as alterações de endereço das empresas SWELL e TVG, bem como do quadro societário destas duas empresas.

Neste ponto, destaco o item 26 da impugnação trazida pelo Sr. Claudemir Rodolfo em face do Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls. 662-693) que diz (grifos meus):

*26. Por outro lado, ainda que superado tal óbice, o fato é que permanecesse sendo inaplicável ao Impugnante a responsabilidade prevista no art. 135, I, do CTN, visto que para a sua incidência impo-se a 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.***

Como assim: ...*jamais foi, sócio da empresa Swell.*?

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 (fl. 918).

Ainda em análise as alegações do Sr. Claudemir Rodolfo em sua impugnação, o mesmo diz o seguinte:

28. Sendo assim, considerando que, in casu, se trata de supostos débitos cujos fatos geradores se deram no ano de 2007, não há como imputar qualquer responsabilidade ao Impugnante, pois, conforme comprova a anexa 4ª alteração contratual vigente à época, ele não fazia parte do quadro societário, nem mesmo na condição de representante legal.

29. De fato, no período em questão, a empresa tinha como sócios a Sra. Graziela e a Sra. Josiane (administradora), sendo certo que o menor, Bernardo, representado pelo Impugnante, apenas entrou no quadro societário em setembro de 2008, conforme se infere da 6ª alteração contratual anexa.

30. Assim, não restam dúvidas quanto à ilegitimidade passiva do Impugnante para responder pelos débitos ao lançados.

31. Por outro lado, ainda que se considere a atual formação do quadro societário, o fato é que o Impugnante permanece sem qualquer responsabilidade pelos débitos em questão, pois, conforme exaustivamente demonstrado nos autos da Manifestação de Inconformidade apresentada pela Swell, em face do ADE nº 12, de 26 de março de 2012, os únicos sócios da Swell são a Sra. Graziela, que é a administradora, conforme previsto no contrato social, e o seu filho Bernardo, o qual, em razão da menoridade é representado pelo Impugnante.

Pois bem, a 6ª alteração do contrato social, ocorrida em 04 de setembro de 2008, incluiu o menor Bernardo no quadro societário da Swell, com 95% das quotas, sendo representado por seu pai Sr. Claudemir Rodolfo (310-317), com a retirada da sociedade da Sra. Josiane Celi Rodolfo. A Sra. Graziela M. E. Rodolfo permaneceu com 5% das quotas. Porém, neste mesmo ato a Sra. Graziela M. E. Rodolfo passou a ser a administradora da Swell, permanecendo neste cargo durante todo o período em que ocorreu a fiscalização.

Ora, se a Sra. Graziela M. E. Rodolfo era a administradora da Swell durante o procedimento fiscal realizado pela autoridade tributária, porque então a Intimação de fl. 225 foi respondida pelo Sr. Claudemir Rodolfo (fl. 227) e não pela administradora da empresa?

De fato, o Sr. Claudemir, apesar de não constar oficialmente como administrador da SWELL a partir de 31/01/2007, era, efetivamente, pelas provas obtidas pela fiscalização, o responsável pela administração das atividades da autuada.

Percebe-se que a defesa do Sr. Claudemir Rodolfo procura sustentar suas alegações em questões formais que divergem da realidade fática apurada pela fiscalização.

Portanto, resta comprovado o plano arquitetado pelo Sr. Claudemir Rodolfo, envolvendo as duas empresas, das quais, inclusive, 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.

Deste modo, a utilização da interposição da TVG na SWELL, com clara confusão patrimonial e operacional e atuação complementar entre ambas na mesma atividade, evidencia os artifícios fraudulentos, com vistas a retardar/impedir o conhecimento das reais dimensões do fato gerador pela autoridade fazendária, sob o manto da regularidade aparente baseada em questões formais que não condizem com a realidade.

Tais constatações motivaram a emissão do Termo de Sujeição Passiva Solidária, e, neste aspecto, a impugnação do Sr. Claudemir Rodolfo contra o Termo de Sujeição Passiva Solidária, traz, além das questões já tratadas neste voto, argumentos sobre a ilegitimidade passiva de sua pessoa.

[...]

33. Assim, 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.)

34. Logo, não merece reforma o Acórdão recorrido nesse ponto.

Da Análise da Alegação de Exclusão do ICMS da Base de Cálculo do PIS e da COFINS

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

36. 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).

37. 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.

38. 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.

39. 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.)

40. 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.

Da Análise, conjunta, das Alegações sobre a Redução da Multa, da Impossibilidade de Manutenção da Multa e do seu Caráter Confiscatório e da Ausência dos Requisitos para a sua Aplicação

41. 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.

42. 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.

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

44. 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.

45. 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.

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

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

48. 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.

49. 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.

50. 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.)

51. 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 no4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

52. 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.

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.

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

53. 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.

54. 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.

55. 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.

56. 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:

“Trata-se de empresa optante pelo SIMPLES NACIONAL, regime simplificado de tributação instituído pela LC nº 123/2006, vigente desde julho de 2007, excluída da modalidade por efeito do ADE DRF/BLU nº 24-2012, que acolheu a representação de fls. 257-273, na qual restou comprovada a interposição da empresa TÊXTIL VILA GERMÂNICA LTDA, doravante referida apenas por TVG, nas operações próprias da SWELL TEXTIL LTDA, visando dissimular as receitas correspondentes para mantê-la enquadrada nos limites fixados pelo regime simplificado. Não suficiente, as receitas dissimuladas pela interposição fraudulenta foram omitidas da tributação.

Após edição do ato de exclusão, a empresa, **regularmente intimada, não apresentou os livros obrigatórios para tributação pelo regime comum**, com a injustificável alegação de inércia do escritório contábil contratado, tudo conforme fls. 278 e seguintes, e ainda, inconformada com a exclusão do SIMPLES NACIONAL, apresentou as contra-razões de fls. 288-600, pugnando pela anulação do ato.

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.

[...]

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 ordem tributária**, tipificado no art. 1º, I, da Lei nº 8.137/90". (e-fls. 647 e 653, g.n.)

57. 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.

58. Rememore-se que foi lavrado o "Termo de Embaraço à Fiscalização" (e-fl. 228) 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		Número do RPF/MPF	
0920400	BLUMENAU - DRF	0920400/00129/2012	
Nome/Nome Empresarial		CPF/CNPJ	
SWELL TEXTIL LTDA		04.608.882/0001-23	
Logradouro		Numero	Complement
RUA GOVERNADOR JORGE LACERDA		2823	
Bairro	Cidade	UF	CEP
VELHA	BLUMENAU	SC	89.045-001
Local de Lavratura		Data	Hora
DRF/BLUMENAU/SC		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 epigrafe, 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.

59. 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.

60. 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.

61. 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.

62. 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).

Da Análise das Alegações do Recurso Voluntário do Responsável Tributário

63. Em síntese, alega o Recorrente Sr. Claudemir:

- (i) não estão presentes os requisitos exigidos pelos artigos 135, inciso I e 134, inciso VII do Código Tributário Nacional a autorizar a sua responsabilização;
- (ii) o artigo 134, inciso VII, se aplica à sociedade de pessoas que tenha sido objeto de liquidação, não se podendo estender a sua incidência para as sociedades limitadas;
- (iii) também se mostra infundada a imputação de responsabilidade ao Recorrente com fundamento no artigo 135, I, do CTN, pois, assim como no caso do artigo 134, VII, do CTN, a sua aplicação só é possível no caso das sociedades de pessoas, o que, não se vislumbra no caso em tela, visto que a Swell é uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada;
- (iv) a inaplicabilidade dos referidos artigos ao caso concreto foi reconhecida pelo v. Acórdão;
- (v) não há como se deixar de considerar que os artigos que fundamentaram a solidariedade passiva do Recorrente são totalmente inaplicáveis;
- (vi) ao contrário do que afirmou o v. Acórdão, é evidente que a errônea tipificação da infração supostamente cometida pelo Recorrente, acarretou sérios prejuízos sua defesa, tendo em vista que nesse momento processual, há uma impossibilidade material de se produzir provas que refutem as

alegações de que o Recorrente agiu, como diretor ou gerente de modo a exceder poderes ou infringir a lei, contrato social ou estatuto;

- (vii) o v. Acórdão altera a capitulação legal da infração cometida pelo Recorrente, o que inclusive desborda de sua competência, e não oportuniza ao Recorrente a oportunidade de produzir provas no sentido de refutar a caracterização da infração descrita no artigo 135, III do CTN;
- (viii) a defesa do Recorrente restou prejudicada pela errônea capitulação do fato a ele imputado, caracterizando assim, a nulidade do termo de responsabilidade passiva solidária, assim como ensejando a nulidade do ato que o incluiu no auto de infração ora combatido.

64. Conforme se verifica do “Termo de Verificação Fiscal” ao Recorrente foi imputada a responsabilidade solidária nos seguintes termos:

“4. DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

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 que 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.

No caso concreto, presumir que o outorgado represente de boa fé o interesse do menor não implica dissociar os interesses um do outro, eis que quem dita o interesse do menor é o seu representante, e, sendo este associado no empreendimento, obtém o controle pleno sobre o objeto da outorga. Essa acumulação de poderes no âmbito de cada empresa, exaustivamente comprovada na representação de fls. 257 e seguintes, permitiu administrar a interposição da TVG desde janeiro de 2007, surgindo daí a responsabilidade solidária de CLAUDEMIR RODOLFO, preconizada no art. 135, I, c.c. art. 134, VII, do CTN4, que assim dispõem:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

[...]

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

[...]

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

[...]

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 ordem tributária, tipificado no art. 1º, I, da Lei nº 8.137/90". (e-fls. 652/653)

65. Com relação à capitulação legal, de fato, o Acórdão recorrido entendeu que não seria aplicável o inciso VII do artigo 134 nem o inciso I do artigo 135. Confira-se:

“Porém, **reconheço que não poderia se aplicar à Swell a parte do inciso VII do art. 134** que diz , no caso de liquidação de sociedade de pessoas., posto que não houve tal liquidação.

Em relação ao art. 135, inciso I, concluo que também não seria aplicável ao caso em tela, não pela alegação apresentada de que a Swell não é uma sociedade de pessoas, como já explicado, e, nem pela afirmação de que o Sr. Claudemir Rodolfo não é, e jamais foi, sócio da empresa Swell., pois como já demonstrado neste voto o Sr. Claudemir Rodolfo já foi formalmente sócio e administrador da SWELL, embora só tenha constado formalmente como sócio-administrador por parte do período sob fiscalização (janeiro de 2007).

Mas, a minha conclusão relativa a inaplicabilidade do art. 135, inciso I, deve-se ao fato de que o Sr. Claudemir Rodolfo se enquadrou perfeitamente em outro inciso deste artigo, que seria o inciso III (grifos meus): [...]”. (e-fl. 973, g.n.)

66. Importante registrar que o inciso VII do artigo 134 diz respeito à responsabilidade dos sócios em caso de liquidação de sociedade de pessoas. Não se exige que o sócio possua, por exemplo, poder de gerência. Por outro lado, o que se deve levar em consideração é o regime de jurídico da sociedade do qual ele participa.

67. Nesse ponto, o inciso é claro ao estabelecer que a sociedade contemplada é a de pessoas. Essa espécie de sociedade prevê que seu sócio responda solidária e ilimitadamente pelas obrigações da pessoa jurídica. O dispositivo apenas segue essa linha acrescentando que, na hipótese de a sociedade ser liquidada e, em sendo deixado passivo, é o sócio quem responderá. Há aqui, implicitamente, a caracterização da sua omissão, que enseja a aplicação do artigo 134.

68. Estão excluídos, portanto, da aplicação desse dispositivo os sócios de sociedades de capitais e mistas, o que inclui as sociedades anônimas e também as sociedades limitadas. Tal entendimento, entretanto, foi ignorado pela Autoridade Autuante, pois a sociedade de pessoas, prevista no inciso em questão, é uma espécie de sociedade em que seus sócios respondem

solidária e ilimitadamente pelas obrigações da pessoa jurídica, não estando a responsabilidade limitada ao patrimônio recebido por ocasião da liquidação.

69. Já o inciso I do artigo 135 nomeia as pessoas que podem ocupar o polo passivo, referindo-se àquelas pessoas já contempladas no artigo 134. O que torna a responsabilidade aqui distinta daquela é que o artigo 134 exige a realização de ato ilícito, que leva à responsabilização de quem agiu dessa forma, conjuntamente, com o realizador do fato jurídico-tributário. Portanto, a responsabilidade é solidária e decorre da realização de ato ilícito. Logo, não é a simples condição de ser representante de um terceiro pelos atos inerentes à representação que enseja a responsabilização tal qual ocorre no artigo anterior. Faz-se necessária a comprovação de um ato praticado com excesso de poder, infração de lei, contrato ou estatutos.

70. Não se pode deixar de mencionar, no entanto, que todas as pessoas indicadas no artigo 135 respondem de forma solidária pelo pagamento do crédito tributário com o contribuinte. A pessoalidade referida pelo dispositivo não indica que a responsabilidade ali prescrita seria exclusiva de terceiro que realiza o ato ilícito. Ao contrário, o terceiro, por força da sua conduta legalmente reprovada, é guindado para o polo passivo da relação jurídico-tributária, respondendo conjuntamente com o devedor originário pelo pagamento do crédito tributário em aberto. Esse tem sido o entendimento pacificado do Superior Tribunal de Justiça, como pode ser constatado no REsp nº 1.455.490/PR.

71. Assim, tendo em conta que se trata de responsabilidade pessoal decorrente da prática de ilícito, impende que seja apurada, não apenas a ocorrência do fato gerador, mas o próprio ilícito que faz com que o débito possa ser exigido do terceiro, oportunizando-se aos responsáveis o exercício do direito de defesa, com descrição detalhada dos fatos que caracterizam a responsabilidade tributária e o enquadramento legal do vínculo de responsabilidade.

72. É de se reconhecer que, em situações análogas, este Conselho entendeu que a indicação errônea dos dispositivos legais infringidos configura vício material do lançamento por falta de motivação:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2004 QUALIFICAÇÃO DO VÍCIO DE NULIDADE. AUSÊNCIA OU INSUFICIÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS DE FATO E DE DIREITO DO ATO DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. CABIMENTO. Se o ato de lançamento não contém ou contém a indicação da capitulação legal equivocada (pressuposto de direito) e/ou se a descrição dos fatos é omitida ou deficiente (pressuposto de fato) tem-se por configurado vício material por defeito de motivação. NULIDADE DO LANÇAMENTO. ENQUADRAMENTO LEGAL INCORRETO E DEFICIENTE DESCRIÇÃO DOS FATOS. AUSÊNCIA DE SUBSUNÇÃO DOS FATOS À NORMA. VÍCIO MATERIAL. OCORRÊNCIA. 1. A errônea indicação dos dispositivos legais infringidos conjugado com a deficiente descrição dos fatos acarreta ausência de subsunção dos fatos à norma jurídica, defeito grave que configura vício material do lançamento por falta de motivação. 2. Se não constatada uma clara subsunção entre os fatos imputados ao sujeito passivo com a norma legal

infringida, **o auto de infração é nulo por vício material**, por ferir requisito essencial na constituição do lançamento. (Processo nº 11817.000438/2005-22. Acórdão nº 3302003.017. Sessão de 26.01.2016. Relator José Fernandes do Nascimento, g.n.)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2012. RESPONSABILIDADE. VÍCIO AUTUAÇÃO. A **errônea indicação dos dispositivos legais infringidos é defeito grave que configura vício material do lançamento por falta de motivação**. (Processo nº 10882.723724/2016-76. Acórdão nº 1302002.932. Sessão de 24.07.2018. Relator Flávio Machado Vilhena Dias, g.n.)

73. Por essas razões, entendo que a responsabilidade solidária que foi atribuída ao Sr. Claudemir com fundamento no artigo 134, inciso VII e artigo 135, inciso I, do Código Tributário Nacional deve ser afastada, já que os pressupostos fáticos apontados pela Autoridade Fiscal para tanto não se subsumem às hipóteses ali previstas.

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**, para reduzir a multa de ofício qualificada ao percentual de 100% (cem por cento) e afastar a responsabilidade solidária atribuída ao Sr. Claudemir Rodolfo.

75. É como voto.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin