



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13971.725305/2019-19
ACÓRDÃO	1003-004.579 – 1ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EDEX INDUSTRIA DE JEANS WEAR EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2016, 2017

NULIDADE. MPF. DOCUMENTO EMITIDO COM RELAÇÃO AO RESPONSÁVEL. AUSÊNCIA DE RELAÇÃO DIRETA COM OS DÉBITOS EM COBRO.

A Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira foi emitida com relação responsável tributário e serviu para a constatação da confusão patrimonial entre as empresas do grupo, não tendo relação direta com a presunção de omissão de receita por saldo credor de caixa. Assim, falta de relatório circunstanciado demonstrando o enquadramento do caso concreto em uma das hipóteses de indispensabilidade do exame de informações, nos termos do art. 3º do Decreto nº 3.724/2001, não é capaz de ensejar a nulidade do lançamento.

VÍCIOS NO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). NULIDADE NÃO CARACTERIZADA. SÚMULA CARF Nº 171.

Trata-se o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) de documento que diz respeito ao controle e planejamento das atividades de fiscalização. Eventuais vícios na sua emissão, prazo ou execução não maculam o lançamento, ao menos que haja preterição do direito de defesa do contribuinte.

PRAZO PARA IMPUGNAÇÃO. VIOLAÇÃO AO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA. NÃO CONFIGURAÇÃO.

O prazo para apresentação de impugnação consta expressamente do art. 15 do Decreto nº 70.235/72. E, nos termos do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, com redação dada pela Lei nº 11.941/09 “[n]o 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”. Portanto, o prazo

para apresentação de impugnação não pode ser afastado ou flexibilizado pela autoridade fiscal, não havendo que se falar em violação ao contraditório ou à ampla defesa.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016, 2017

PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA. SALDO CREDOR DE CAIXA. ÔNUS DA PROVA.

Na hipótese de presunção de omissão de receita por saldo credor de caixa, cabe à Autoridade Fiscal o ônus de demonstrar, a partir dos próprios assentamentos contábeis do contribuinte, a efetiva ocorrência do saldo credor, com indicação do período e do montante da insuficiência apurada. Comprovada a hipótese legal, opera-se a inversão do ônus probatório: incumbe ao contribuinte afastar a presunção mediante prova hábil de que o saldo credor decorre de erro escritural, do ingresso de recursos de origem comprovada ou de qualquer outra circunstância que descaracterize o juízo presuntivo de omissão.

EXCLUSÃO DE PIS/COFINS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. STJ. TEMA 1.312. REPRODUÇÃO OBRIGATÓRIA PELO CARF.

O STJ, no julgamento do Tema Repetitivo 1.312 (REsp 2.151.903/RS, REsp 2.151.904/RS e REsp 2.151.907/RS, rel. Min. Paulo Sérgio Domingues), fixou, por unanimidade, a seguinte tese vinculante: "As contribuições de PIS e Cofins compõem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando apuradas na sistemática do lucro presumido". E, de acordo com o art. 99 do RICARF, "[a]s decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF".

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2016, 2017

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124 DO CTN. GRUPO ECONÔMICO. REALIZAÇÃO DO FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

O art. 124 do CTN contempla hipóteses de solidariedade entre pessoas que já figuram no polo passivo da relação tributária, seja na condição de contribuinte, seja de responsável, não autorizando, por si só, a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros. No caso de grupo econômico,

em que todos os responsabilizados praticaram em conjunto o fato gerador da obrigação tributária, deve ser mantida a atribuição de responsabilidade.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN.

O art. 135 do CTN exige, para a responsabilização pessoal dos sócios ou administradores, (i) a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto; (ii) a existência de nexo-causal entre o ato praticado e a obrigação tributária surgida.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONFISCATORIEDADE. IMPOSSIBILIDADE DE AFASTAMENTO DA LEI PELO JULGADOR ADMINISTRATIVO.

O art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, com redação dada pela Lei nº 11.941/09 estabelece que “[n]o 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”. No mesmo sentido é o art. 62, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e a Súmula CARF nº 02, aprovada em 2006. Assim, não cabe ao julgador administrativo afastar a aplicação da lei ou graduar multa sob o fundamento de confisco.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, dar provimento parcial para reduzir a multa de ofício qualificada para 100%.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic – Relatora

Assinado Digitalmente

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração para exigência de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins, acrescidos de juros de mora e multa de ofício qualificada, relativos a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2016 e 2017, em razão de suposta omissão de receita caracterizada pela ocorrência de saldo credor de caixa.

Além disso, houve atribuição de responsabilidade solidária por excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto a EDSON LUIZ KUSTER, com fundamento no art. 135 do CTN; e responsabilidade solidária de fato a COGLOBE COMÉRCIO DE ARTIGOS DO VESTUÁRIO EIRELI, ROSALON INDÚSTRIA DE ARTIGOS DO VESTUÁRIO LTDA., GS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ARTIGOS DO VESTUÁRIO LTDA., ADMINISTRADORA DE BENS DOIS IRMÃOS EIRELI, com base no art. 124, I, do CTN.

Intimados, EDEX INDÚSTRIA DE JEANS WEAR EIRELI, ECOGLOBE COMÉRCIO DE ARTIGOS DO VESTUÁRIO EIRELI, ROSALON INDÚSTRIA DE ARTIGOS DO VESTUÁRIO LTDA., GS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ARTIGOS DO VESTUÁRIO LTDA., ADMINISTRADORA DE BENS DOIS IRMÃOS EIRELI e EDSON LUIZ KUSTER apresentaram impugnação, alegando, em resumo, que (i) o auto de infração é nulo por violação ao princípio da motivação dos atos administrativos; (ii) nulidade do auto de infração por transcurso do prazo para sua lavratura, tendo em vista o transcurso do prazo de MPF sem válida justificativa; (iii) impossibilidade de presunção em matéria tributária; (iv) nulidade do auto de infração por violação ao contraditório e à ampla defesa, tendo em vista a exiguidade do prazo concedido para apresentação de impugnação; (v) possibilidade de aditamento da peça impugnatória de acordo com o princípio da verdade material; (vi) ausência de comprovação do alegado grupo econômico, vez que não restam configurados elementos que evidenciam a formação de grupo, tais como (a) identidade de sócios, (b) operação em um mesmo local, (c) subordinação e (d) identidade de atividades; (vii) ausência de comprovação de qualquer ato ilegal capaz de responsabilizar solidariamente terceiros; (viii) inoccorrência de saldo credor na conta caixa; (ix) necessidade de exclusão do PIS e da Cofins de suas próprias bases de cálculo; (x) necessidade de exclusão do PIS e da Cofins das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL; (xi) ausência de comprovação da conduta dolosa para aplicação da multa qualificada; (xii) caráter confiscatório da multa e ofensa aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade; e (xiii) necessidade de produção de prova pericial.

Sobreveio a decisão da DRJ, que julgou improcedente a impugnação, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/05/2016 a 31/12/2017

TDPF. TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL. PRAZO DE 120 DIAS. NULIDADE. AUSÊNCIA.

O Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF) é instrumento interno de gerenciamento, controle e acompanhamento das atividades de fiscalização. O prazo, nele fixado, pode ser prorrogado em conformidade com norma autorizativa. Seus eventuais vícios, omissões, incorreções ou até mesmo a sua própria ausência não são causas de nulidade do auto de infração.

PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA.

A essência da atividade de fiscalização é buscar a verdade material sobre o fato gerador das obrigações tributárias, com a prevalência da substância sobre a forma.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM . FATO JURÍDICO.

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

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INFRAÇÃO DE LEI. DIRETORES.

São pessoal e solidariamente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FRAUDE. CONLUÍO.

A multa de ofício qualificada de 150% é aplicável quando caracterizada fraude e/ou conluio com o objetivo de reduzir o montante das contribuições devidas. PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/05/2016 a 31/12/2017

EXTENSÃO DA INTELIGÊNCIA DOS FUNDAMENTOS DO RE 574.706/PR PARA OUTROS TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A RECEITA BRUTA. TEMA STF 69.

As razões de decidir do RE 574.706/PR não se estendem a outros tributos cujas bases de cálculo são direta ou indiretamente a Receita Bruta, como é o caso do IRPJ, da CSSL do PIS e da COFINS, apurados por empresas optantes pelo Lucro Presumido, tendo em vista que a legislação em vigor referente a estes tributos dispõe em contrário. SALDO CREDOR DE CAIXA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. Caracteriza-se como omissão de receita, ressalvada ao contribuinte a

prova da improcedência da presunção a indicação na escrituração de saldo credor de caixa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.

Contra tal decisão, interpôs EDEX INDÚSTRIA DE JEANS WEAR EIRELI, GS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ARTIGOS DO VESTUÁRIO LTDA, ECOGLOBE COMÉRCIO DE ARTIGOS DO VESTUÁRIO EIRELI, ROSALON INDÚSTRIA DE ARTIGOS DO VESTUÁRIO LTDA, ADMINISTRADORA DE BENS DOIS IRMÃOS EIRELI e EDSON LUIZ KUSTER recurso voluntário, sustentando, em resumo, que (i) o auto de infração é nulo por violação ao princípio da motivação tendo em vista a ausência de justificativa plausível para a quebra de sigilo bancário da Recorrente; (ii) o auto de infração é nulo por transcurso injustificável do prazo legal de sua lavratura, tendo em vista o transcurso do prazo legal do MPF sem justificativa válida; (iii) impossibilidade de presunção em matéria tributária, de forma que “a rede de presunções em que se baseia a presente autuação fiscal não possui o condão de gerar obrigação tributária”; (iv) o auto de infração é nulo por violação ao contraditório e à ampla defesa tendo em vista a exiguidade do prazo concedido para apresentação de impugnação; (v) possibilidade de aditamento da peça impugnatória de acordo com o princípio da verdade material; (vi) ausência de comprovação do alegado grupo econômico, que partiu de meras presunções, vez que, no presente caso, não restam configurados (a) identidade de sócios, (b) operação em um mesmo local, (c) subordinação e (d) identidade de atividades; (vii) ausência de comprovação de qualquer ato ilegal capaz de responsabilizar terceiros; (viii) inocorrência de saldo credor de caixa, vez que a autoridade fiscal ignorou as saídas efetivamente concretizadas; (ix) necessidade de exclusão do PIS e da Cofins da base de cálculo do IRPJ e da CSLL; e (x) caráter confiscatório da multa de ofício qualificada.

É relatório.

VOTO

Conselheira **Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic**, Relatora

I – ADMISSIBILIDADE

EDEX INDÚSTRIA DE JEANS WEAR EIRELI, GS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ARTIGOS DO VESTUÁRIO LTDA e ADMINISTRADORA DE BENS DOIS IRMÃOS EIRELI receberam mensagem em sua Caixa Postal com acesso à decisão da DRJ em 09.07.2020. EDEX INDUSTRIA DE JEANS WEAR LTDA, GS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ARTIGOS DO VESTUÁRIO LTDA e ADMINISTRADORA DE BENS DOIS IRMÃOS EIRELI consultaram o referido documento em 13.07.2020 (fls. 2146, 2148 e 2149).

A Caixa Postal é considerada o Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) do contribuinte perante a RFB, de forma que, nos termos do art. 23, §2º, inciso III, alínea 'b' do Decreto nº 70.235/72, se considera realizada a intimação na data em que o sujeito passivo consulta o

endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária – desde que antes do prazo de 15 dias contados da entrega dos documentos no referido endereço eletrônico.

ECOGLOBE COMÉRCIO DE ARTIGOS DO VESTUÁRIO EIRELI e ROSALON INDÚSTRIA DE ARTIGOS DO VESTUÁRIO LTDA foram intimadas por carta com aviso de recebimento em 16.07.2020 (fls. 2154 e 2155). Por fim, EDSON LUIZ KUSTER foi intimado por carta com aviso de recebimento em 19.08.2020 (fl. 2156).

O prazo para interposição de recurso voluntário é de 30 dias, nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235/1972. À época, entretanto, os prazos para a prática de atos processuais no âmbito da Receita Federal ficaram suspensos até 31.08.2020, nos termos da Portaria RFB nº 4.105/2020. Assim, é tempestivo o recurso voluntário interposto em 30.09.2020 (fl. 2159).

II – PRELIMINARES

II.1 – Ausência de motivação

Alega a Recorrente que o auto de infração é nulo por violação ao princípio da motivação, tendo em vista a ausência de justificativa plausível para a quebra de sigilo bancário da Recorrente.

O fornecimento de informações bancárias dos contribuintes às Autoridades Fiscais é expressamente autorizado pelo art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001, desde que (i) haja processo administrativo ou procedimento fiscal instaurado e (ii) e o exame das referidas informações seja considerado indispensável pela autoridade administrativa. Confira-se:

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

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

A constitucionalidade do art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001 foi submetida ao STF que, em acórdão julgado na sistemática da repercussão geral nos autos do Recurso Extraordinário nº 601.314, concluiu que o referido dispositivo “não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”.

Assim, a prestação de informações pelas instituições financeiras às Autoridades Fiscais não configura quebra de sigilo bancário e independe da existência de autorização judicial,

bastando haver processo administrativo ou procedimento fiscal instaurado. Isso porque o dever de sigilo das informações é integralmente transferido ao órgão recebedor, que deve adotar todas as medidas para conservá-lo.

O art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001 foi regulamentado pelo Decreto nº 3.724/2001, cujo art. 3º estabelece as hipóteses em que o exame de informações bancárias é considerado indispensável à fiscalização, dentre elas, a ocorrência de embargo à fiscalização (inciso VII) e o enquadramento da pessoa jurídica como inapta no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (“CNPJ”) (inciso VIII, “a”). Nos termos do art. 33 da Lei nº 9.430/96, considera-se ocorrido o embargo à fiscalização quando o contribuinte nega, injustificadamente, a exibição de livros e documentos em que se assente a escrituração de suas atividades ou, devidamente intimado, não fornece informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade.

Configurada uma das hipóteses de indispensabilidade de exame de informações bancárias pela Autoridade Fiscal, o sujeito passivo será intimado para apresentar tais informações e, caso não o faça, a Autoridade Fiscal deve emitir a Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF), com base em relatório circunstanciado, a ser enviada à instituição financeira, demonstrando, com precisão e clareza, o enquadramento do caso concreto em uma das hipóteses de indispensabilidade do exame de informações, nos termos do art. 3º do Decreto nº 3.724/2001.

No presente caso, apesar de ter sido juntada aos autos a Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira emitida com relação à ADMINISTRADORA DE BENS DOIS IRMÃOS EIRELI (fls. 1708), o documento não está acompanhado do referido relatório circunstanciado demonstrando, com precisão e clareza, o enquadramento do caso concreto em uma das hipóteses de indispensabilidade do exame de informações, nos termos do art. 3º do Decreto nº 3.724/2001.

No entanto, essa falta, a meu ver, não invalida o presente lançamento. Isso porque os autos de infração foram lavrados por omissão de receita por ocorrência de saldo credor de caixa – o que foi apurado pela Autoridade Fiscal a partir do exame dos documentos contábeis e fiscais do contribuinte.

E a Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira foi emitida com relação à ADMINISTRADORA DE BENS DOIS IRMÃOS EIRELI e serviu para a constatação da confusão patrimonial entre as empresas do grupo. Nesse sentido é, inclusive, o decidido pela DRJ:

Do cotejamento dos extratos bancários, obtidos junto às instituições financeiras, com a escrituração contábil das empresas do grupo, a autoridade fiscal elaborou a título ilustrativo, tabelas constantes das e-fls. 137 a 142, nas quais constata-se que a DOIS IRMÃOS recebia recursos de clientes do grupo empresarial em questão, ficando patente, portanto, a confusão patrimonial existente entre todas as pessoas jurídicas envolvidas, responsáveis solidárias pelos débitos lançados umas das outras:

Portanto, não vejo relação direta entre os débitos ora em exigência e a emissão da referida RMF. Ademais, nos termos do Decreto nº 70.235/1972, são nulos (i) os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; e (ii) os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa (art. 59). A demais irregularidades, incorreções e omissões, entretanto, não importam em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo (art. 60).

Diante disso, rejeito a preliminar de nulidade.

II.2 – Transcurso do prazo para lavratura do auto de infração

Sustenta a Recorrente, ainda, que o auto de infração é nulo por transcurso injustificável do prazo legal de sua lavratura, tendo em vista o transcurso do prazo legal do MPF sem justificativa válida.

Sustenta a Recorrente a nulidade da fiscalização por inobservância do prazo para conclusão dos trabalhos.

Ocorre que, como decidido reiteradamente pelo CARF, o MPF é documento que diz respeito ao controle e planejamento das atividades de fiscalização, de forma que eventuais vícios na sua emissão, prazo ou execução, por si só, não maculam o lançamento. O tema, inclusive, foi objeto da Súmula CARF nº 171, aprovada em 06.08.2021, conforme abaixo:

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

De acordo com o Decreto nº 70.235/1972, são nulos (i) os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; e (ii) os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa (art. 59). A demais irregularidades, incorreções e omissões, entretanto, não importam em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo (art. 60).

Assim, eventuais vícios na emissão, prazo ou execução do MPF somente importarão em nulidade do lançamento se houver preterição do direito de defesa do contribuinte – o que não se demonstrou ocorrer no presente caso, em que a Recorrente pôde apresentar impugnação ao auto de infração e, posteriormente, recurso voluntário contra a decisão da DRJ.

Por essa razão, rejeito a presente preliminar de nulidade da fiscalização.

II.3 – Violação ao contraditório à ampla defesa

Alega a Recorrente que o auto de infração é nulo por violação ao contraditório e à ampla defesa tendo em vista a exiguidade do prazo concedido para apresentação de impugnação.

O prazo para apresentação de impugnação consta expressamente do art. 15 do Decreto nº 70.235/72.

E, nos termos do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, com redação dada pela Lei nº 11.941/09, “[n]o 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”. No mesmo sentido é o art. 62, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e a Súmula CARF nº 02, aprovada em 2006.

Portanto, o prazo para apresentação de impugnação está previsto em lei e não pode ser afastado ou flexibilizado pela autoridade fiscal, não havendo que se falar em violação ao contraditório ou à ampla defesa.

Por fim, invoca a Recorrente, ainda, argumento genérico de possibilidade de aditamento da peça impugnatória de acordo com o princípio da verdade material. Trata-se de argumento genérico e sem aplicação prática, vez que a impugnação não foi aditada.

E, ainda que assim não fosse, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, é na impugnação que devem ser apresentados os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir – não havendo base legal para seu aditamento.

Assim, igualmente rejeito a presente preliminar de nulidade.

III – MÉRITO

III.1 – Omissão de receita por saldo credor de caixa

No mérito, alega a Recorrente a impossibilidade de presunção em matéria tributária, de forma que “a rede de presunções em que se baseia a presente autuação fiscal não possui o condão de gerar obrigação tributária”. Além disso, sustenta a inoccorrência de saldo credor de caixa, vez que a autoridade fiscal ignorou as saídas efetivamente concretizadas.

Nos termos do art. 281 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 (“RIR/99”) então vigente, caracteriza-se como omissão de receita, dentre outros, a indicação na escrituração de saldo credor de caixa, podendo o contribuinte provar a improcedência da presunção. Confira-se:

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

A regra apoia-se na impossibilidade material de a conta caixa, por seu caráter de ativo disponível, registrar saldo credor; tal circunstância sinaliza desembolsos superiores aos ingressos contabilizados e, por consequência, a provável existência de receitas não escrituradas.

Cabe à Autoridade Fiscal o ônus de demonstrar, a partir dos próprios assentamentos contábeis do contribuinte, a efetiva ocorrência do saldo credor, com indicação do período e do montante da insuficiência apurada.

Comprovada a hipótese legal, opera-se a inversão do ônus probatório: incumbe ao contribuinte afastar a presunção mediante prova hábil de que o saldo credor decorre de erro escritural, do ingresso de recursos de origem comprovada (como mútuos ou aportes de capital) ou de qualquer outra circunstância que descaracterize o juízo presuntivo de omissão.

Portanto, não há dúvidas de que se trata de presunção devidamente prevista na legislação, não havendo que se falar na impossibilidade de dela decorrer a obrigação tributária.

Ademais, não há que se falar em inoccorrência de saldo credor de caixa. Como se extrai do Relatório Fiscal, o contribuinte, devidamente intimado, “não forneceu qualquer esclarecimento ou apresentou qualquer documentação sobre o assunto” (fl. 96). O mesmo foi confirmado pela decisão recorrida, nos seguintes termos:

As alegações da impugnante EDEX de que a presunção de omissões de receitas deu-se sobre as entradas sem levar em consideração as efetivas saídas é descabida porque o saldo credor de caixa caracterizou-se exatamente porque a empresa autuada contabilizou saídas a crédito desta do ativo circulante tendo anteriormente levado a efeito pagamentos de despesas com recursos financeiros que deram entrada na empresa sem o devido registro a débito daquela conta.

Neste sentido, consta dos autos que a impugnante não justificou mediante documentação hábil e idônea os débitos na conta caixa a título de “Empréstimos de Terceiros”, conforme excerto abaixo: (...)

O que se verifica, pela análise dos lançamentos contábeis a débito da conta caixa, com histórico de “Empréstimos de Terceiros”, apontados e objeto de intimação pela autoridade fiscal, é que são fictícios e consubstanciam-se em suprimento de caixa pois, desconsiderando-se estes ingressos de recursos não comprovados, a conta “Caixa” torna-se negativa/credora, configurando-se a presunção legal de omissão de receitas pela indicação de saldo credor de caixa, em conformidade com o art. 281 do RIR/99, abaixo transcrito: (...)

Assim, também não procede a alegação da interessada de que a autoridade fiscal lavrou o auto de infração embasado em meros indícios, sem documentação probatória da efetiva ocorrência da suposta infração pois, o ônus da prova ao contrário do que alega, é dela própria. Enfim, cumpre esclarecer que a ocorrência de lançamentos contábeis fictícios para suprir o saldo credor (negativo) de caixa

não ocorre por mero acaso e depende de ato voluntário e intencional já que no mundo real não existe a possibilidade de haver uma conta “Caixa” negativa, ou seja, com disponibilidade pecuniária negativa. No máximo seu saldo é zero, ou seja, somente ocorre saldo credor de caixa quando há pagamentos de despesas em dinheiro, com recursos intencionalmente não contabilizados.

Por tais razões, não procedem as alegações da Recorrente também neste ponto.

III.2 – Exclusão do PIS e da Cofins da base de cálculo do IRPJ e CSLL

Sustenta, ainda, a Recorrente a necessidade de exclusão do PIS e da Cofins da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Sobre o tema, o STJ, no julgamento do Tema Repetitivo 1.312 (REsp 2.151.903/RS, REsp 2.151.904/RS e REsp 2.151.907/RS, rel. Min. Paulo Sérgio Domingues), fixou, por unanimidade, a seguinte tese vinculante: “As contribuições de PIS e Cofins compõem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando apuradas na sistemática do lucro presumido”.

E, de acordo com o art. 99 do RICARF, “[a]s decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF”.

Diante disso, rejeito o referido argumento.

III.3 – Responsabilidade tributária

A responsabilidade tributária, matéria de lei complementar por força do art. 146, III, “a” da Constituição Federal, é espécie de sujeição passiva tributária, disciplinada nos arts. 128 a 138 do CTN, que é lei formalmente ordinária, recepcionada pelo texto constitucional com força de lei complementar.

O responsável tributário, assim como o contribuinte, é sujeito passivo da obrigação tributária, seja ela principal ou acessória. No entanto, nos termos do art. 121, parágrafo único, do CTN, o contribuinte mantém “*relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador*”, enquanto o responsável tributário é aquele que “*sem revestir a condição de contribuinte [tenha] obrigação [que] decorra de disposição expressa de lei*”.

Isto é, o contribuinte é aquele que tem o dever de realizar o comportamento objeto da obrigação tributária, em detrimento do próprio patrimônio. Como explica Geraldo Ataliba, “é a pessoa que terá diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo [...] [estando] em conexão íntima (relação de fato) com o núcleo (aspecto material) da hipótese de incidência”¹. O

¹ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 86.

responsável, por sua vez, é aquele que “não realizando o fato gerador da obrigação, a lei lhe imputa o dever de satisfazer o crédito tributário em prol do sujeito ativo”².

Ao responsável é atribuída essa condição (i) em substituição daquele que naturalmente seria o contribuinte, pelas razões previstas na legislação; ou (ii) por transferência do dever de satisfazer a obrigação, outrora atribuída ao contribuinte. A responsabilidade por transferência pode ocorrer de forma que o contribuinte permaneça no polo passivo (como no art. 134 do CTN) ou que o terceiro responda pessoal e exclusivamente pela obrigação tributária (como no art. 135 do CTN).

a) Responsabilidade de ECOGLOBE COMÉRCIO DE ARTIGOS DO VESTUÁRIO EIRELI, ROSALON INDÚSTRIA DE ARTIGOS DO VESTUÁRIO LTDA., GS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ARTIGOS DO VESTUÁRIO LTDA. e ADMINISTRADORA DE BENS DOIS IRMÃOS EIRELI

Às empresas ECOGLOBE COMÉRCIO DE ARTIGOS DO VESTUÁRIO EIRELI, ROSALON INDÚSTRIA DE ARTIGOS DO VESTUÁRIO LTDA., GS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ARTIGOS DO VESTUÁRIO LTDA. e ADMINISTRADORA DE BENS DOIS IRMÃOS EIRELI foi atribuída responsabilidade tributária com fulcro no art. 124 do CTN.

Nos termos do art. 124 do CTN, são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário, sem benefício de ordem, as pessoas com interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação principal (inciso I) e as pessoas expressamente designadas por lei (inciso II).

As pessoas “designadas por lei” são aquelas cuja responsabilidade é expressamente atribuída pela legislação, não suscitando grandes dúvidas. O “interesse comum”, por sua vez, apesar da subjetividade, não deve ser objeto de alargamento conceitual imoderado apenas para fins de cobrança do crédito tributário. Isso porque “[a] *solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. [...] É que a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla das fidejussórias*”³.

Assim, o art. 124 do CTN contempla hipóteses de solidariedade entre pessoas que já figuram no polo passivo da relação tributária, seja na condição de contribuinte, seja de responsável, não autorizando, por si só, a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros. Nesse sentido, ensina Regina Helena Costa⁴:

“A solidariedade tributária, que é sempre passiva, somente pode existir entre sujeitos que figurem nesse polo da relação obrigacional. (...) Por intermédio desse expediente, não se inclui terceira pessoa no polo passivo da obrigação tributária,

² COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 507-508.

³ BALEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro; atualização de Misabel Abreu Derzi. 14. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018, p. 1.118.

⁴ COSTA, Regina Helena. Código Tributário Nacional Comentado: em sua moldura constitucional. 2.ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 276.

representando apenas “forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo”.

Diante disso, cronologicamente, primeiro, um terceiro deve ser responsabilizado pelo crédito tributário, passando a figurar no polo passivo da relação jurídica, ao lado do contribuinte ou em substituição a ele, para, então, incidir o comando do art. 124 do CTN, que determina a solidariedade entre aqueles que já são sujeitos passivos da obrigação tributária.

A interpretação sistemática do Código Tributário Nacional confirma o entendimento de que o referido dispositivo não se presta a atribuir responsabilidade a terceiros, mas apenas a graduar a responsabilidade entre os sujeitos passivos da obrigação tributária. Isso porque o art. 124 do CTN está dentro do “Capítulo IV – Sujeito Passivo” e não do “Capítulo V – Responsabilidade Tributária”.

No presente caso, sustenta a Recorrente a ausência de comprovação do alegado grupo econômico, que partiu de meras presunções, vez que, no presente caso, não restam configurados (a) identidade de sócios, (b) operação em um mesmo local, (c) subordinação e (d) identidade de atividades; (vii) ausência de comprovação de qualquer ato ilegal capaz de responsabilizar terceiros.

Ocorre que, como se extrai do relatório fiscal – e foi posteriormente referendado pela decisão recorrida – as empresas ECOGLOBE COMÉRCIO DE ARTIGOS DO VESTUÁRIO EIRELI, ROSALON INDÚSTRIA DE ARTIGOS DO VESTUÁRIO LTDA., GS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ARTIGOS DO VESTUÁRIO LTDA. realizaram em conjunto o fato gerador da obrigação tributária ora em exigência, auferindo a receita omitida formalmente pela EDEX INDÚSTRIA DE JEANS WEAR EIRELI. Confira-se o Relatório Fiscal:

2.4 Como resultado das primeiras informações colhidas pôde-se constatar a presença de empregados trabalhando no local vinculados à outras pessoas jurídicas que não as inicialmente objeto da auditoria fiscal. São elas:

- ROSALON INDUSTRIA E COMERCIO DE ARTIGOS DO VESTUARIO EIRELI, CNPJ 03.509.638/0001-40;
- GS INDUSTRIA E COMERCIO DE ARTIGOS DO VESTUARIO EIRELI, CNPJ 08.923.552/0001-83.

2.5 Constatou-se também que ambas empresas têm como sede o seguinte logradouro: Rua Indira Ghandi, 292, bairro Boa Vista, Município de Rio do Sul. Consigne-se que a rua Indira Ghandi é perpendicular à rua Belo Horizonte, sendo que o prédio da sede de todas as empresas é o mesmo, situado na esquina das ruas mencionadas. O acesso à área administrativa é realizado pela Rua Belo Horizonte, enquanto que o acesso dos empregados à área da fábrica é realizado pela Rua Indira Ghandi.

2.6 Merece destaque neste momento a informação de que Elisiane Padilha, CPF nº 033.987.189-06, primeira empregada entrevistada, cuja função exercida por ela

mesma declarada é a de financeiro e de recursos humanos, é a titular formal da empresa ROSALON.

2.7 Durante a vistoria no local destinado ao acesso dos empregados à fábrica constatou-se que existem dois relógios de ponto (DOC. 02 – Fotografias relógio de ponto e portão de acesso). Embora o acesso dos empregados seja único, a existência de dois relógios foi justificada pelo motivo de que os empregados registrados na ECOGLOBE utilizam um deles, enquanto os empregados da ROSALON utilizam o outro. Os empregados registrados na GS possuem controle manual de ponto, conforme afirmou Elisiane. Foram solicitados os controles registrados nos relógios no dia da diligência, conforme relatórios juntados ao “DOC. 03 – Registros dos relógios de ponto”.

2.8 De fato, no que diz respeito exclusivamente à unidade fabril (matriz), existem 4 (quatro) pessoas jurídicas domiciliadas no mesmo prédio, porém sem qualquer divisão física. Inclusive, quando do envio de Intimações por via postal para o endereço de domicílio indicado por cada uma delas, sempre a mesma pessoa recebeu e assinou os Avisos de Recebimento de todas as empresas.

2.9 Diante das constatações in loco, o objeto dos trabalhos foi ampliado através dos Termos de Distribuição de Procedimento Fiscal nº 0920400.2018.00196 e 0920400.2018.00197, passando a incluir também as empresas ROSALON e GS. (...)

4.1 A EDEX atua no ramo de confecção e comércio atacadista e varejista de roupas de tecidos jeans, tendo como CNAE informado 1412-6-01 (confecção de peças de vestuário, exceto roupas íntimas e as confeccionadas sob medida). A maioria das vendas de seus produtos são realizadas em filiais localizadas em Centros Comerciais, conforme relação contida no item 3.2 deste relatório, além de também realizar vendas pela internet.

4.2 Como veremos adiante, além de utilizar-se de “laranjas” ou “testas de ferro”, seus responsáveis, de maneira articulada, criam e extinguem filiais no mesmo local, resultando assim na divisão do faturamento do negócio com objetivo de manter parte de sua receita e folha de pagamento submetida ao regime de tributação do Simples Nacional, senão vejamos.

4.3 Com base nas alterações contratuais arquivadas na Junta Comercial do Estado de Santa Catarina, foram promovidas diversas mudanças nos CNPJ que abarcam referidas lojas. A seguir será feita a análise destas alterações, vinculando à filial identificada no item 3.2: (...)

4.4 Os dados expostos no item anterior revelam que as filiais (lojas físicas) da EDEX sofrem sucessivas alterações de CNPJ, porém continuando a desenvolver suas atividades no mesmo local. A prática consiste em transferir faturamento e empregados para empresa optante do Simples Nacional, que como já afirmado, possui tratamento tributário simplificado e favorecido.

4.5 São exemplos da transferência de empregados entre os CNPJ das filiais a prática das seguintes condutas: (...)

4.6 Considerando o período em análise, de todas as filiais elencadas no site da EDEX, apenas 2 (duas) efetivamente funcionam em seu CNPJ, enquanto as demais estão “espalhadas” nas demais empresas envolvidas. Registre-se que com esta fragmentação, a partir do ano de 2018 todas as empresas fiscalizadas estão enquadradas no Simples Nacional (**exceto a DOIS IRMÃOS**), inclusive a própria EDEX, que foi tributada com base no lucro presumido entre 2014 e 2017. (...)

6. Da migração de empregados entre EDEX e ECOGLOBE

6.1 Além da migração de empregados narrada no capítulo 4 deste Relatório, que ocorreu entre as filiais (lojas físicas) das empresas envolvidas, houve uma grande migração de empregados da EDEX para a ECOGLOBE no mês de 11/2013. A migração teve como objeto os empregados que trabalhavam na unidade fabril da empresa (Rua Belo Horizonte, 51, Rio do Sul) e que corresponde à maior parcela da remuneração paga aos empregados.

6.2 Como já afirmado no capítulo anterior, a partir de 01/11/2013, a EDEX deixou de ser tributada pelo Simples Nacional por excesso de receita bruta. Na mesma data os empregados que estavam registrados na EDEX tiveram seus contratos de trabalho transferidos para a ECOGLOBE, que como já dito estava enquadrada no Simples Nacional, pois seu faturamento, de forma isolada, não ultrapassaria os limites estabelecidos em lei. O objetivo desta migração dos empregados da EDEX para a ECOGLOBE foi manter a remuneração da folha de pagamento fora do alcance da tributação. (...)

7.3 ROSALON

7.3.1 A ROSALON, nome empresarial composto pelas primeiras sílabas do nome civil ROSane LONGen, surgiu em maio de 2013, formada inicialmente pelas sócias Elisiane Padilha, CPF nº 033.987.189-06, e Maria Sedonir da Silva Lichtenfelz, CPF nº 614.441.039-20. Porém, dias depois de sua constituição, retirou-se da sociedade Maria Sedonir, passando a empresa a ter natureza jurídica de EIRELI, tendo Elisiane como titular até os dias atuais (DOC. 18 – Atos JUCESC Rosalon).

7.3.2 A relação de Elisiane com as empresas do casal Edson e Rosane tem a mesma origem e o mesmo modo de utilização de interposição societária já demonstrada para as empresas EDEX e ECOGLOBE. Elisiane teve seu vínculo empregatício inicial com a VÍCIO FATAL, tendo início em 01/03/2010. Em 01/2013 passou a compor o quadro de empregados da EDEX, condição mantida até 10/2013. A partir de 11/2013 seu vínculo empregatício foi transferido para a ECOGLOBE até ser novamente transferido para a GS, em 04/2017. Repise-se, Eliane mantém vínculo empregatício com as empresas de Edson e Rosane desde 03/2010.

7.3.3 Sobre Elisiane, importante reafirmar que foi uma das empregadas que foi entrevistada quando da diligência nº 1 (DOC. 01 – Termo de Entrevista nº 01), onde informou que exerce função nas áreas financeiras e recursos humanos e que seus chefes imediatos e proprietários da empresa são Edson e Rosane. Essas

informações foram corroboradas pelos depoimentos prestados pelos demais empregados entrevistados na ocasião (Vide demais Termos de Entrevista constantes do DOC. 01).

7.3.4 Ademais, a ROSALON representada por Elisiane, também outorgou procuração à Edson conferindo-lhe poderes para o fim especial de gerir e administrar todos os negócios da outorgante (DOC. 19 – Procuração Rosalon x Edson). A procuração é datada de 04/03/2016, período que coincide com o início de emissão de notas fiscais de venda por parte da ROSALON, que como já dito estava com as atividades paralisadas até 11/2015, reiniciando em 12/2015. 7.3.5 Através do instrumento da 4ª alteração contratual datado de 17/07/2017 (DOC. 18), a sociedade foi transformada de EIRELI para LTDA, sendo que a titular Elisiane vendeu 1% das quotas da sociedade para Edson. Surpreendentemente, na alteração de contrato social seguinte, a ROSALON volta a ser EIRELI, tendo novamente como única titular Elisiane.

7.4 DA GS

7.4.1 Com a alteração contratual promovida em 18/08/2010, a GS passou a ter sua sede na Rua 2 de setembro, 1395, sala 34, Blumenau. Seus sócios à época eram Gilberto de Souza, CPF 585.807.519-34, e Rosângela Longen de Souza, CPF 578.920.089-34, e o objeto constante do contrato era comércio de material elétrico, comércio varejista de confecções e serviços de instalação elétrica.

7.4.2 Em sua 3ª alteração contratual datada de julho de 2013, foi incluída a sala 36 ao endereço de sua sede, bem como seu objeto social ficou restrito ao comércio de confecções e acessórios. A partir de então, a sócia Rosângela passou a ser detentora do percentual de 99% do capital da sociedade.

7.4.3 No que diz respeito a Rosângela, não há nada de novo em sua situação quando comparada aos demais envolvidos. Possui vínculo empregatício com a Rosalon e com a Ecoglobe. Ambos os vínculos têm como data inicial 01/12/2015, na função de supervisora de vendas.

7.4.4 A GS esteve com suas atividades paralisadas até 03/2017, quando a partir de então abre filiais onde antes estavam situadas filiais da EDEX/ECOGLOBE. Através da 4ª alteração promovida em março de 2017 abriu uma filial na Rua 2 de setembro, 1395, sala 55, Blumenau.

Portanto, a meu ver, não restam dúvidas de que as empresas ECOGLOBE COMÉRCIO DE ARTIGOS DO VESTUÁRIO EIRELI, ROSALON INDÚSTRIA DE ARTIGOS DO VESTUÁRIO LTDA., GS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ARTIGOS DO VESTUÁRIO LTDA. realizaram em conjunto o fato gerador da obrigação tributária, devendo figurar, em conjunto, no polo passivo da relação tributária.

No que se refere à ADMINISTRADORA DE BENS DOIS IRMÃOS EIRELI, a sua participação como sujeito passivo da obrigação tributária ora em exigência decorreu do recebimento gratuito dos recursos transferidos pelas demais empresas do grupo e ora

responsabilizadas, bem como do recebimento de diversos pagamentos da EDEX e de outras empresas do ramo. E isso pode ser extraído igualmente do Relatório Fiscal:

4.6 Considerando o período em análise, de todas as filiais elencadas no site da EDEX, apenas 2 (duas) efetivamente funcionam em seu CNPJ, enquanto as demais estão “espalhadas” nas demais empresas envolvidas. Registre-se que com esta fragmentação, a partir do ano de 2018 todas as empresas fiscalizadas estão enquadradas no Simples Nacional (exceto a DOIS IRMÃOS), inclusive a própria EDEX, que foi tributada com base no lucro presumido entre 2014 e 2017. (...)

12.13 Prosseguindo no quesito que trata da responsabilidade tributária, foi também identificada a existência de outra pessoa jurídica vinculada a Edson Luiz Kuster. Trata-se da já citada ADMINISTRADORA DE BENS DOIS IRMÃOS EIRELI, CNPJ 08.295.814/0001-02.

12.14 Esta pessoa jurídica foi constituída no ano de 2006 e tinha como sócios Edson Luiz Kuster Junior e Gabriele Kuster, menores impúberes, representados no ato por Edson Luiz Kuster, pai de ambos. No mesmo ato foi designado como administrador o próprio Edson Luiz Kuster. Seu ramo de atividade principal é administração de bens imóveis próprios (DOC. 21 – Atos JUCESC 2 Irmãos).

12.15 Posteriormente o próprio Edson Luiz Kuster integrou o quadro social da empresa, conforme a 1ª alteração contratual realizada em 10/2007. Em 07/2011, Edson Luiz Kuster se retira da sociedade e ingressa como sócia e administradora Zenita Fuchter. Repise-se que os filhos de Edson foram por ele representados nestes atos (DOC. 21 – Atos JUCESC 2 Irmãos). A relação de Zenita Fuchter com as empresas de Edson e Rosane já foi relatada no subcapítulo 7.1 deste Relatório.

12.16 Seguindo a mesma linha do ocorrido nas demais empresas, em 01/07/2011 e também em 21/02/2013 houve a outorga de procurações para Edson Luiz Kuster representar a empresa e praticar todos os atos e negócios da sociedade. As procurações foram assinadas pela então administradora da empresa, Zenita Fuchter (DOC. 22 – Procurações 2 Irmãos x Edson).

12.17 Na 4ª alteração, ocorrida em 09/2013, Zenita Fuchter se retira da sociedade, permanecendo apenas os filhos de Edson. Foi designada como administradora Gabriele Kuster. Em 09/2017 Gabriele Kuster se retirou da sociedade, sendo esta transformada em EIRELI. A partir de então Edson Luiz Kuster Junior passou a deter a integralidade do capital da empresa. Seguindo a mesma prática já aqui reproduzida, em 09/11/2017 foi outorgada nova procuração para Edson Luiz Kuster gerir e administrar amplamente a sociedade, inclusive vender as cotas a si mesmo livre de prestação de contas (DOC. 22 – Procurações 2 Irmãos x Edson).

12.18 Considerando que foi constatado que a empresa apenas auferiu receita após o mês de 03/2016 e que em períodos anteriores já havia diversas operações de compra e venda de imóveis em seu nome, houve a emissão do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – Fiscalização 09204.002019.00158. (...)

12.21 Em que pese o teor das respostas apresentadas serem no sentido de tentar blindar o vultoso patrimônio existente em nome da DOIS IRMÃOS, o que se apura analisando a documentação e os extratos bancários é que parte dos recursos gerados pela atividade industrial (confecção e comércio de roupas JEANS) de Edson e Rosane foram canalizados para a aquisição de imóveis em nome da empresa administradora.

12.22 Ainda que se admita que parcela dos recursos para (i) a compra dos imóveis existentes em 31/12/2015, (ii) para dar origem ao saldo em conta investimento nesta mesma data e (iii) para justificar os recursos contabilizados como empréstimos nos anos de 2016 e 2017 tenham origem em receita não declarada da atividade própria da DOIS IRMÃOS, o volume da movimentação financeira existente é incompatível com esta afirmação. Ademais, a afirmação veio desacompanhada da apresentação de qualquer documento, motivando, então, a lavratura do Termo de Intimação nº 1.

12.23 Por certo, se houvesse receita da atividade própria em montante suficiente para aquisição dos imóveis e também para justificar o saldo em aplicação financeira bem como os empréstimos contabilizados existiriam contratos dando lastro ao recebimento destes recursos, ainda que estes não tivessem sido declarados quando recebidos. O quesito 1 da intimação foi claro ao estabelecer que as justificativas deveriam ser acompanhadas da respectiva documentação comprobatória.

12.24 Conforme pode ser verificado na Declaração de Operações Imobiliárias – DOI, informada pelos Tabelionatos de Notas e/ou Registros de Imóveis, a DOIS IRMÃOS adquiriu vários imóveis mesmo antes de possuir qualquer faturamento: (...)

12.25 Como verifica-se no quadro anterior, foram adquiridos diversos imóveis cuja origem de recursos é creditada à receita de aluguel e/ou ganhos de capital não declarados. Porém, conforme já afirmado, não foram apresentados quaisquer documentos comprobatórios das alegações. Registre-se, por oportuno, que o próprio imóvel onde estão situadas EDEX, ECOGLOBE, ROSALON, GS e a própria DOIS IRMÃOS consta da listagem constante do item anterior.

12.26 Além disso, mesmo após o início da contabilização e declaração de receitas com aluguéis (03/2016), os imóveis adquiridos e o montante das aplicações financeiras são incompatíveis com as receitas declaradas. Os valores da receita com locação nos anos calendário de 2016 e 2017 contabilizada conforme a Escrituração Contábil Digital – ECD são R\$ 495.288,00 (acumulado de 2016 e 2017): (...)

12.31 Da análise dos documentos e informações prestadas pela instituição financeira confirmou-se que parcela dos recursos advindos da atividade industrial é canalizada para a DOIS IRMÃOS, denotando assim uma verdadeira confusão patrimonial, ao passo que recursos de vendas originadas na indústria de confecções são constantemente depositados e/ou creditados em sua conta.

Também foi constatado que constantemente diversos pagamentos para fornecedores da própria indústria são realizados por intermédio da conta corrente da administradora, demonstrando tratar-se, ao menos em alguma parcela, de verdadeira conta corrente da própria atividade industrial.

12.32 Como exemplo, elencam-se alguns valores recebidos em conta corrente (DOC/TED) e depósitos de cheques na conta corrente da DOIS IRMÃOS em que a origem dos recursos são empresas que atuam no ramo de indústria e/ou comércio de confecções, mesmo ramo de atividade da Autuada. (...)

12.34 Ademais, além dos recebimentos, diversos pagamentos da EDEX e também das outras empresas do grupo são feitos a partir da conta corrente da DOIS IRMÃOS. Nos extratos bancários estes lançamentos possuem o histórico de “DÉB.AUTORIZADO CAIXA” e, em regra, agregam o pagamento de diversos fornecedores/obrigações. Nos itens seguintes serão apresentados exemplos destas operações. (...)

12.40 Em suma, os fatos demonstram que a finalidade da DOIS IRMÃOS é de receber os imóveis da família Kuster, configurando uma blindagem patrimonial, haja vista que esta empresa, isoladamente, não exerceu atividade nem auferiu receita que fosse capaz de proporcionar a aquisição do patrimônio do qual é proprietária. Os depósitos realizados em sua conta corrente bem como os pagamentos de obrigações, especialmente da EDEX, comprovam a confusão patrimonial narrada.

12.41 Essa comprovada confusão patrimonial apresentada na movimentação bancária, aliada ao fato de que quem é o verdadeiro gestor e proprietário da DOIS IRMÃOS é o próprio Edson Luiz Kuster, com a procuração que lhe permite inclusive vender as cotas sociais, inclusive a si próprio, sem prestação de contas, faz novamente incidir a norma presente do Código Tributário Nacional, art. 124, inciso I, em razão do interesse comum decorrente da confusão patrimonial apresentada, motivo pelo qual também está sendo incluída a ADMINISTRADORA DE BENS DOIS IRMÃOS EIRELI, CNPJ 08.295.814/0001-02, no polo passivo da relação jurídico-tributária.

Portanto, meu ver, não resta dúvidas da comprovação de que as empresas ora em discussão realizaram, em conjunto, o fato gerador da obrigação tributária ora em discussão, devendo ser mantida a responsabilidade tributária.

b) Responsabilidade de Edson Kuster

Ao Sr. Edson Kuster, por sua vez, foi atribuída responsabilidade com base no art. 135 do CTN.

Para se determinar o alcance do art. 135 do CTN é preciso analisá-lo em conjunto com o art. 134 do CTN. Apesar de ambos contemplarem hipóteses de responsabilização de terceiros, o art. 134 determina a responsabilidade solidária entre contribuinte e terceiro, pelos

atos e omissões praticados, na hipótese de impossibilidade de exigência da obrigação principal do contribuinte; enquanto o art. 135 trata da responsabilidade pessoal do terceiro, quando a obrigação tributária decorrer de atos por ele praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto.

Como ensina Aliomar Baleeiro, na responsabilidade regida pelo art. 134 do CTN, o contribuinte e o responsável permanecem no polo passivo da relação, “o primeiro, em caráter preferencial, o segundo, subsidiariamente, bastando para isso o descumprimento do dever de pagar tributo devido pelo contribuinte ou a negligência na fiscalização do pagamento”⁵. Já no art. 135, tendo em vista que o terceiro age intencionalmente de má fé contra aquele que representa, a responsabilidade é inteiramente transferida, respondendo o terceiro pessoalmente, de forma plena e exclusiva, pela obrigação tributária.

Especificamente no que se refere à responsabilização dos sócios, o art. 134 do CTN exige (i) a impossibilidade de exigência da obrigação do contribuinte; (ii) a prática de ato ou omissão pelo terceiro, no caso, o sócio; e (iii) a liquidação da sociedade de pessoas. Já o art. 135 do CTN exige, para a responsabilização pessoal dos sócios ou administradores, (i) a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto; (ii) a existência de nexo-causal entre o ato praticado e a obrigação tributária surgida.

A interpretação sistemática dos referidos dispositivos faz com que a mera falta de recolhimento de tributos se subsuma ao art. 134 do CTN, enquanto o art. 135 do CTN abarque as hipóteses de infração a leis diversas daquelas que instituem obrigações tributárias principais. Nesse sentido, o STJ, em recurso submetido à sistemática dos recursos repetitivos, firmou a seguinte tese:

“A simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa” (REsp nº 1101728/SP, j. em 11.03.2009).

Corroborando esse entendimento Luis Eduardo Schoueri⁶:

“Nota-se que a infração de que cogita o dispositivo não há de ser a mera falta de recolhimento do tributo. Claro que não recolher um tributo no prazo é uma infração a lei. Entretanto, fosse esse o alcance do artigo 135, então não teria sentido o artigo 134, que já versa sobre responsabilização por não recolhimento do tributo. Para que o último dispositivo tenha algum alcance, há de se entender que o artigo 135 compreende as infrações a leis não tributárias; e, no que se refere às leis tributárias, excetua-se o mero inadimplemento”.

⁵ BALEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro; atualização de Misabel Abreu Derzi. 14. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018, p. 1.152.

⁶ SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário, 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 614.

Aplicando tais lições ao caso concreto, tem-se que o Edson Kuster foi responsabilizado com base no art. 135, III, do CTN em razão de supostamente atuar como sócio, ora de direito, ora de fato, das empresas que realizaram os fatos geradores ora em discussão. É o que se extrai, dentre muitos, dos seguintes trechos do Relatório Fiscal:

4.2 Como veremos adiante, além de utilizar-se de “laranjas” ou “testas de ferro”, seus responsáveis, de maneira articulada, criam e extinguem filiais no mesmo local, resultando assim na divisão do faturamento do negócio com objetivo de manter parte de sua receita e folha de pagamento submetida ao regime de tributação do Simples Nacional, senão vejamos. (...)

12.6 No caso, os atos com infração de lei praticados devem ser atribuídos aos diretores, gerentes ou representantes. Embora Eliane Laimer seja titular de direito da Autuada no período objeto do lançamento, restou comprovando que ela atuava apenas como “laranja” ou “testa de ferro” e que de fato quem praticava todos os atos de representação e gestão desta pessoa jurídica sempre foi Edson Luiz Kuster. Registre-se que formalmente a esposa de Edson, Rosane Luzia Longen Kuster, apenas tornou-se a titular de direito da EDEX em maio do ano de 2018.

Portanto, a meu ver, a conduta do Sr. Edson Kuster foi devidamente individualizada, havendo sólida comprovação de sua atuação com infração à lei e ao contrato social das referidas pessoas jurídicas. Por essa razão, igualmente deve ser mantida a sua responsabilidade.

III.4 – Multa de ofício qualificada

Nos termos da redação original do art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/1996, ao sujeito passivo será aplicada multa de ofício de 150% sobre a totalidade ou diferença de tributo sempre que a falta de pagamento, recolhimento ou declaração vier acompanhada de sonegação, fraude ou conluio.

A Lei nº 14.689/2023, entretanto, alterou a redação do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 para estabelecer que a referida multa qualificada será exigida no aporte de 100%, exceto nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo, hipótese na qual a multa seria aplicada no percentual de 150%.

O §1º-A do art. 44 da Lei nº 9.430/96, igualmente incluído pela Lei nº 14.689/2023, determina que a reincidência será verificada quando, no prazo de 2 anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão com sonegação, fraude ou conluio, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.

Disso se extrai que a multa, outrora exigida no patamar de 150%, nas hipóteses em que o sujeito passivo, por meio de prática sonegatória ou fraudulenta, deixa de efetuar pagamento, recolhimento ou declaração, atualmente, incide no percentual de 100%, por força das

alterações introduzidas pela Lei nº 14.689/2023. E, por se tratar de lei que comina penalidade menos severa, sua aplicação alcança atos e fatos pretéritos, nos termos do art. 106, “c” do CTN.

A atual multa de 150% em caso de reincidência, por sua vez, é uma penalidade nova, que somente poderá ser imputada nos lançamentos futuros e, frise-se, desde que verificada pela Autoridade Fiscal, além da falta de pagamento, recolhimento ou declaração por meio de prática sonegatória ou fraudulenta, a caracterização da reincidência nos termos da legislação.

Portanto, a multa qualificada, objeto dos presentes autos, atualmente incide no patamar de 100% e exige que a falta de pagamento, recolhimento ou declaração esteja acompanhada de sonegação, fraude ou conluio.

No presente caso, alega a Recorrente o caráter confiscatório da multa de ofício qualificada.

O art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, com redação dada pela Lei nº 11.941/09 estabelece que “[n]o 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”. No mesmo sentido é o art. 62, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e a Súmula CARF nº 02, aprovada em 2006. Assim, não cabe ao julgador administrativo afastar a aplicação da lei ou graduar multa sob o fundamento de confisco.

Nesse contexto, deve ser dado provimento parcial ao recurso voluntário apenas para reduzir o percentual da multa de ofício qualificada para 100%.

IV – CONCLUSÕES

Diante do exposto, conheço do RECURSO VOLUNTÁRIO, rejeito as preliminares e, no mérito, DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO para reduzir a multa de ofício qualificada para 100%.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic