



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>14041.720086/2014-22</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1302-007.149 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	11 de junho de 2024
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTES</b>	FAZENDA NACIONAL GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA.

**Assunto: Normas de Administração Tributária**

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012, 2013

RECURSO DE OFÍCIO. CRÉDITO EXONERADO. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 103. LIMITE DE ALÇADA. PORTARIA MF Nº 02/2023.

Nos termos do artigo 34, inciso I do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pela Lei nº 9.532/1997, a autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda.

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

O artigo 1º da Portaria MF nº 02/2023 preceitua que o limite de alçada para fins de cabimento do recurso de ofício é de R\$ 15.000.000,00, de modo que o recurso será conhecido nas hipóteses em que a exoneração do sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa ultrapassar o referido limite.

RECURSO DE OFÍCIO. DILIGÊNCIA. CONSTATAÇÃO DE LANÇAMENTO EM DUPLICIDADE. EXONERAÇÃO.

A constatação, inequívoca, de que os créditos tributários constituídos encontram-se sendo cobrados em duplicidade impõe a sua exoneração.

RECURSO DE OFÍCIO. IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA.

Devem ser excluídos da incidência de IRRF os pagamentos comprovados por documentação hábil e idônea.

AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO VÁLIDA. COMPARECIMENTO ESPONTÂNEO. INEXISTÊNCIA NULIDADE.

Ainda que a intimação do lançamento tributário não tenha sido realizada nos estritos termos do artigo 23 do Decreto nº 70.235/72, o comparecimento espontâneo do contribuinte aos autos para apresentar a impugnação possui o condão de suprir a ausência de intimação válida, aplicando-se subsidiariamente o artigo 239, § 1º do Código de Processo Civil.

PRELIMINAR. ALEGAÇÃO DE NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 171.

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF constitui-se em mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária e, por isso mesmo, quaisquer irregularidades em sua emissão, alteração ou prorrogação não ensejam a nulidade do lançamento tributário, bem como não acarreta nulidade do lançamento a ciência do auto de infração após o prazo de validade do MPF.

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

ALEGAÇÃO PRELIMINAR. DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ARTIGO 173, I DO CTN. ENTENDIMENTO FIXADO NO RECURSO ESPECIAL Nº 973.733/SC. TEMA REPETITIVA Nº 163. ARTIGO 62, § 2º DO RICARF. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 72. DECADÊNCIA NÃO RECONHECIDA.

Ao apreciar o Recurso Especial nº 973.733/SC, o Superior Tribunal de Justiça - STJ fixou a tese do Tema Repetitivo nº 163 no sentido de que “o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.”

De acordo com o artigo 62, § 2º do Regimento Interno do CARF - RICARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos artigos 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

ALEGAÇÃO PRELIMINAR. LANÇAMENTO. ERRO DE ERRO MATERIAL NA APURAÇÃO DOS TRIBUTOS LANÇADOS. IRPJ. CSLL. PIS. COFINS. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. UNICIDADE EMPRESARIAL. EMPRESAS INEXISTENTES DE FATO. CONFUSÃO PATRIMONIAL E FINANCEIRA.

O cerne da questão é se seria correto atribuir todas os lançamentos a uma das empresas do grupo econômico, que embora existam formalmente, a Autoridade Fiscal constatou em diligência que elas foram constituídas por interpostas pessoas, não foram localizadas nos endereços fornecidos ao Fisco, não tinham capacidade operacional, e a confusão patrimonial encontrada teria sido de tal monta que impossibilitou não só a identificação do patrimônio de cada pessoa jurídica, mas também a individualização dos fatores de produção associados a cada uma delas, de modo que entendeu que constituíam um grupo econômico de fato. Pelo fato de ter constatado a inexistência de fatos das empresas, a Autoridade Fiscal entendeu que imputar os lançamentos contra aquelas pessoas inexistentes de fato, constatado nas diligências e reconhecidas pelo próprio Poder Judiciário como empresas “de fachada”, seria coadunar com as simulações e fraudes perpetradas pelo grupo econômico. E por isso, a Autoridade Fiscal imputou ao Recorrente, que detêm o maior patrimônio do grupo econômico, a sujeição passiva como contribuinte para responder pelos créditos tributários do grupo econômico. Por se tratar de grupo econômico de fato, com comprovação da confusão patrimonial e financeira, correta a atribuição de contribuinte a empresa do grupo que dispõe de capacidade econômica para satisfazer o crédito tributário apurado.

ALEGAÇÃO PRELIMINAR. ERRO MATERIAL NO LANÇAMENTO INDEVIDA UTILIZAÇÃO DO PERCENTUAL DE 32%. LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. INOCORRÊNCIA.

A base de cálculo obtida pela aplicação dos percentuais de presunção, foi apurada de acordo com a atividade operacional exercida pela pessoa jurídica, tendo sido devidamente aplicados o percentual de 32% para receitas de aluguel e de 8% para receita de incorporação imobiliária.

GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CARACTERIZAÇÃO. MITIGAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA.

A ausência de limites formalmente estabelecidos entre empresas que exercem atividades em cooperação no curso da cadeia produtiva, associada à ausência de clareza material entre o que é individual e o que é comum, dá ensejo à caracterização de um grupo econômico de fato.

**Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF**

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS E/OU SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU SUA CAUSA.

Sujeitam-se à incidência do imposto de renda retido na fonte a pessoa jurídica que efetuar o pagamento e, devidamente intimada, deixar de identificar beneficiário ou não comprovar a operação ou a causa do pagamento efetuado.

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2012, 2013

EXTRAPOLAÇÃO DE LIMITE DE RECEITA EM ANO ANTERIOR. FALTA DE APRESENTAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. INDEFERIMENTO DE PRORROGAÇÃO DE PRAZO PARA ATENDIMENTO NÃO É MOTIVO PARA NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Houve arbitramento do lucro em relação aos anos-calendário de 2012 e 2013 porque a receita do grupo econômico no ano-calendário de 2011 ultrapassou R\$ 48.000.000,00 e intimada a apresentar a escrituração contábil e o LALUR, o contribuinte não os apresentou. Apesar de questionar a consolidação das receitas do grupo econômico, o contribuinte não questionou o montante consolidado, portanto, o resultado não poderia ser apurado pelo lucro presumido nos anos-calendário de 2012 e 2013. Em relação ao indeferimento da prorrogação de prazo para apresentação da escrituração, apesar de entender que o prazo originariamente concedido não seria suficiente para atender ao requerido pela Fiscalização numa situação normal, o fato é que a contribuinte não apresentou uma data para a apresentação do que foi requerido, mas requereu prazo para “estipulação do prazo” que entregaria a escrituração solicitada. Além disso, o histórico de não colaboração com a Fiscalização no atendimento de intimações justifica o indeferimento do pedido de prorrogação de prazo.

AUTO DE INFRAÇÃO. CRÉDITOS DECLARADOS EM DCTF. DESCABIMENTO.

É incabível a realização de lançamento de ofício, formalizado em auto de infração, para constituição e cobrança de crédito tributário relativo a valores que estavam declarados anteriormente em DCTF. Os valores que foram confessados em DCTF e que não tenham sido excluídos na apuração dos tributos, tanto na diligência fiscal, quanto pela DRJ devem ser excluídos na apuração dos tributos devidos.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL. PIS. COFINS.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual e para os quais não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

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

Para que a multa qualificada seja aplicada, é necessário que haja o comportamento previsto no critério material da multa de ofício, revestido, ainda, de ação dolosa, sendo que o dolo deve ser comprovado de forma a afastar qualquer dúvida razoável quanto à sua existência, daí por que a autoridade deve demonstrar que a conduta do sujeito passivo só ganha sentido à luz de uma finalidade ilícita.

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

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

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

MULTA DE OFÍCIO. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E/OU ILEGALIDADE. CARÁTER CONFISCATÓRIO. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 2.

É vedado aos órgãos de julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade.

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

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA CALCULADOS COM BASE NA TAXA SELIC. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

SUJEIÇÃO PASSIVA. IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 124, I., DO CTN. INTERESSE COMUM. CARACTERIZAÇÃO.

O fundamento apontado para a sujeição passiva solidárias das pessoas físicas foi a atuação em conjunto na formação do grupo econômico de fato, com o fim de buscar a encomia indevida de tributos e a blindagem patrimonial. A Autoridade Fiscal relata que, de acordo com documentos que constam nos autos (contratos sociais, respostas às intimações, contratos de mútuo, procurações, e etc.) a administração do grupo econômico era feito em conjunto pessoas físicas, integrantes de um grupo familiar, e apesar da aparência formal das empresas, as evidências comprovariam que o sujeito passivo e seus sócios criaram uma estrutura fraudulenta, com a utilização de interpostas pessoas (“laranjas”) e pessoas jurídicas inexistentes (“de fachada”) com o objetivo de fraudar execuções fiscais e utilizar-se de benefícios tributários indevidos. Pelo que constam das robustas provas apresentadas pela Fiscalização, não resta dúvida que a estrutura utilizada pelo grupo econômico, com a constituição de empresas apenas com o fim de burlar decisões judiciais e utilizar-se indevidamente de tributação mais favorecida pelo fracionamento da receita, não poderia ser realizadas sem o concurso das pessoas físicas arroladas como responsáveis tributários solidários.

SUJEIÇÃO PASSIVA. IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 135, III, DO CTN. ALEGAÇÃO GENÉRICA FALTA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DOS ATOS. NÃO CARACTERIZAÇÃO DA RESPONSABILIDADE.

Apesar das pessoas físicas figurarem como sócias de empresas integrantes do grupo econômico, a Autoridade fiscal não comprovou a atuação individual daquelas pessoas no ilícito, tendo apenas afirmado, de forma genérica, que os administradores das empresas teriam pessoas jurídicas inexistentes de fato, mas não apresentou atos de gestão por aquelas pessoas físicas.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade relativas à ausência de intimação válida e de vício no Mandado de Procedimento Fiscal; (ii) por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, por ausência de fundamentação quanto à análise da preliminar de nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo, suscitada de ofício pela Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, vencidos, além da referida conselheira, o conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo que votaram por acolher a referida preliminar; (iii) por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade da autuação por erro na identificação do sujeito passivo, vencidos os conselheiros Sávio Salomão de Almeida Nóbrega (relator) e Marcelo Oliveira, que votaram por acolher a referida preliminar; (iv) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir do lançamento o montante relativo a duplicidade de receita de aluguel e considerar os valores declarados em DCTF e ainda não descontados na autuação; (v) por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, em relação à exigência do IRRF, vencidos os conselheiros Sávio Salomão de Almeida Nóbrega (relator), Marcelo Oliveira e Natália Uchôa Brandão, que votaram por dar provimento ao recurso, quanto a tal matéria, para cancelar a referida exigência; (vi) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário em relação à exigência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS decorrentes da omissão de receitas, vencido o conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega (relator), que votou por dar provimento ao recurso quanto a tal matéria; (vii) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário em relação ao arbitramento de receitas nos anos de 2012 e 2013, vencidos os conselheiros Sávio Salomão de Almeida Nóbrega (relator) e Marcelo Oliveira, que votaram por dar provimento ao recurso voluntário quanto a tal matéria; (viii) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, quanto ao lançamento das receitas declaradas em DCTF, percentual de presunção e lançamentos de CSLL, PIS e Cofins, vencido o conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega (relator), que votou por dar provimento ao recurso quanto a tal matéria; (ix) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, quanto à qualificação da multa de ofício, apenas para reduzir a penalidade ao percentual de 100% (cem por cento); (x) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário quanto à alegação de caráter confiscatório e à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício; (xi) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a responsabilidade tributária, com base no art. 135, inciso III, de Luiz Estevão de Oliveira, Cleuci Meireles Estevão de Oliveira, Cleucy Meireles de Oliveira, Fernanda Meireles Estevão de Oliveira Resende e Ilca Maria Estevão de Oliveira; (xii) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, quanto à atribuição de responsabilidade tributária, com base no art. 124, inciso I, do CTN, de Luiz Estevão de Oliveira, Cleuci Meireles Estevão de Oliveira, Cleucy Meireles de Oliveira, Fernanda Meireles Estevão de Oliveira Resende e Ilca Maria Estevão de Oliveira, vencidos Sávio Salomão de Almeida Nóbrega (relator) e Marcelo Oliveira, que votaram por afastar a referida responsabilidade; (xiii) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, para manter a responsabilidade tributária de Luiz Estevão de Oliveira Neto, com base nos arts. 124, inciso I, e 135, inciso III, do CTN, vencido o conselheiro Marcelo Oliveira que votou

por afastar as atribuições de responsabilidade; (xiv) por unanimidade de votos, em afastar a atribuição de responsabilidade tributária ao Brasiliense Futebol Clube; (xv) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto do relator. O conselheiro Henrique Nimer Chamas não votou, pois as matérias já foram votadas pelo Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega; e a Conselheira Natália Uchoa Brandão não votou em relação à preliminar de nulidade, pois a matéria já foi votada pelo Conselheiro Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, conforme art. 110, §5º, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023. O Conselheiro Marcelo Oliveira votou pelas conclusões do relator quanto à preliminar de nulidade da autuação por erro na identificação do sujeito passivo, e manifestou a intenção de apresentar declaração de voto. O conselheiro Wilson Kazumi Nakayama foi designado como redator do voto vencedor, quanto às matérias em relação às quais o relator foi vencido.

*Assinado Digitalmente*

**Paulo Henrique Silva Figueiredo** – Presidente e Redator *ad hoc*

*Assinado Digitalmente*

**Wilson Kazumi Nakayama** – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Wilson Kazumi Nakayama, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Marcelo Oliveira, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, Natália Uchoa Brandão e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

Conforme o art. 110, §12, do RICARF, o Presidente da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, designou-se redator *ad hoc* para formalizar o presente acórdão, dado que o relator original, Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, não mais integra o CARF.

Como redator *ad hoc* apenas para formalizar o acórdão, o Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo se serviu das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pelo relator original no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzidas.

## RELATÓRIO

Tratam-se, na origem, de Autos de Infração por meio dos quais foram constituídos créditos tributários de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 04/61), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 63/85 e 111/141), Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS (fls. 86/97 e 142/154), Contribuição para o PIS/PASEP (fls. 98/110 e 155/169) e de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF (fls. 170/261), relativos aos anos-calendário de 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013 e cujas exigências fiscais restaram formalizadas no montante total de R\$ 310.778.992,22, conforme se verifica abaixo:

	<b>TRIBUTO (principal)</b>	<b>JUROS DE MORA</b>	<b>MULTA</b>	<b>TOTAL</b>
<b>IRPJ</b>	23.858.161,26	5.759.039,40	35.787.241,96	65.404.442,62
<b>CSLL</b>	7.952.092,00	2.043.291,17	11.928.138,06	21.923.521,23
<b>COFINS</b>	4.179.449,64	1.134.053,51	6.269.174,57	11.582.677,72
<b>PIS</b>	908.462,21	248.200,66	1.362.693,46	2.519.356,33
<b>IRRF</b>	72.183.759,31	28.889.596,31	108.275.640,70	209.348.996,32
<b>TOTAL: 310.778.994,22</b>				

De acordo com a leitura do Termo de Verificação Fiscal de fls. 263/351, a Autoridade fiscal apontou, de plano, que foram constituídas uma série de pessoas jurídicas que tinham como alicerce o patrimônio registrado em nome da empresa *Grupo OK Construções e Incorporações Ltda.*, as quais, a propósito, configuraram a formação do grupo econômico denominado “Grupo Ok” e que, a despeito da aparente roupagem de legalidade, foram montadas com o fito de, dentre outros, simular, fraudar execuções fiscais, dificultar a fiscalização do grupo e de burlar a legislação tributária, de modo que, a partir da caracterização do grupo econômico e de que as respectivas empresas eram inexistentes de fato, o que, aliás, acabou ensejando na “baixa” de diversas dessas pessoas jurídicas, entendeu por eleger a empresa *Grupo Ok Construções e Participações Ltda.* para figurar no polo passivo das obrigações tributárias relacionadas à omissão de receitas e ao pagamento sem causa e a beneficiário não identificado, conforme se observa dos trechos abaixo reproduzidos:

#### **“1. Da definição do sujeito passivo**

11. Conforme descrito neste TVF e na representação supracitada, a fragmentação e a criação em série de pessoas jurídicas pelo grupo econômico, apesar da aparente roupagem de legalidade, está envolta em processos de simulação que tiveram por objetivo burlar, não apenas medidas judiciais, mas também a legislação tributária.

12. Mais especificamente, cabe registrar que, com o emprego de um modus operandi similar, tendo como principal alicerce o patrimônio registrado em nome do GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA, sociedades sem capacidade econômica foram montadas com o fito de, dentre outros, fraudar execuções fiscais e dificultar a fiscalização, do grupo econômico. Nesse processo, o GRUPO OK também buscou garantir benefícios tributários indevidos ao tentar se esquivar do correto enquadramento da tributação com base no lucro real por intermédio da pulverização de receitas entre pessoas jurídicas.

13. Diversos aspectos observados pela fiscalização corroboram o entendimento supracitado, revelam a tentativa de desmembramento de uma unidade

econômica e denunciam a existência de má-fé e de abuso de personalidade jurídica. Dentre esses aspectos encontram-se:

- O não funcionamento de pessoas jurídicas nos endereços descritos em seus contratos sociais e constantes dos sistemas de informação da Receita Federal do Brasil (RFB);
- A subcapitalização de empreendimentos;
- A inexistência de articulação de fatores produtivos;
- A não emissão de documentos fiscais;
- A confusão patrimonial existente entre pessoas jurídicas e físicas;
- A falta de requisitos legais para atuar regularmente em áreas dos respectivos objetos sociais;
- A adoção de objetos sociais similares para empresas do mesmo núcleo familiar;
- A criação em cascata de pessoas jurídicas após a decretação da indisponibilidade de bens do GRUPO OK;
- A ausência de propósito negocial de supostos empreendimentos;
- As transferências simuladas de bens;
- O reconhecimento por parte da Justiça Federal da existência de laranjas e de pessoas jurídicas “de fachada” no cerne do GRUPO OK;
- A utilização de bens decretados como indisponíveis pela Justiça Federal;
- A ausência de contratos formais;
- A existência de negócios jurídicos simulados e a ausência de receitas oriundas de atividades não relacionadas a bens do GRUPO OK.

[,,]

15. Mediante a transferência paulatina e irregular do faturamento do GRUPO OK para outras pessoas jurídicas, e com a utilização de uma estrutura fraudulenta, recheada de interpostas pessoas (“laranjas”) e empresas “de fachada”, o grupo econômico produziu uma confusão patrimonial de tal ordem que impossibilitou não só a identificação do patrimônio de cada pessoa jurídica, mas também a individualização dos fatores de produção associados a cada uma delas.

16. A despeito de toda uma estrutura formal, que buscava simular a existência de empreendimentos autônomos, independentes, verificou-se que, isoladamente, pessoas jurídicas vinculadas ao grupo econômico em tela não possuíam diversos fatores de produção, nem funcionavam como empreendimentos de fato. Somente no conjunto, com a reunião dos fatores de produção de cada uma dessas “empresas” é que prevaleceria a existência de uma unidade econômica.

17. No presente caso, a empresa que está no cerne da unidade econômica do GRUPO OK é a GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA, proprietária de mais de 1.000 (mil) imóveis na capital federal, principal detentora de bens e

responsável pela maior parte das receitas do grupo econômico. Com declarações fiscais esvaziadas, que não espelham seu verdadeiro faturamento e traduzem manobras fraudulentas promovidas por seus administradores para ocultar receitas transferidas artificialmente para outras pessoas jurídicas, o GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES buscava fazer revezamentos na interposição da exploração de atividades econômicas.

18. Nesse contexto e levando em consideração a realidade fática observada, a fiscalização optou por imputar obrigações tributárias para a figura de maior expressão no grupo econômico, a GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA.

19. Não faria sentido imputar lançamentos para pessoas jurídicas já declaradas como “de fachada” pela justiça, ou para “empresas” inexistentes de fato, sobretudo quando resta comprovado que a movimentação financeira dessas teóricas empresas não é oriunda do capital, nem das próprias receitas dessas “empresas”, mas principalmente da utilização de imóveis em nome do GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA (...).

[...]

20. Diante da patente confusão patrimonial que permeia as pessoas jurídicas objeto deste Auto de Infração, atribuir responsabilidade por lançamentos tributários a empresas “de fachada”, inexistentes de fato, seria coadunar com as simulações e fraudes perpetradas pelo GRUPO OK e seus administradores.

21. Cumpre ressaltar que o Código Tributário Nacional (Lei Nº 5.172, de 25/10/1966) determina que o lançamento tributário deve ser vinculado a uma unidade econômica ao abordar a capacidade tributária de sociedades irregulares:

Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:

[...]

III – de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

[...]

25. Isto posto, em virtude das constatações feitas pela fiscalização e das particularidades que envolveram pessoas jurídicas objeto deste Auto de Infração, elegeu-se o GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA – EPP para figurar no polo passivo de obrigações tributárias relacionadas à omissão de receitas e ao pagamento sem causa e a beneficiário não identificado das seguintes pessoas jurídicas: ANA ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES SA; BENFICA CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA; BSB ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA – ME; CIM CONSTRUTORA E INCORPORADORA MORADIA LTDA; CONSTRUTORA SANTA TEREZA LTDA; DATA CONTRUÇÕES E PROJETOS LTDA; EGA – ADMINISTRAÇÃO, PARTICIPAÇÕES E SERVIÇOS LTDA; GRUPO OK CONSTRUÇÕES E

EMPREENDIMENTOS LTDA – EPP; GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA – EPP; JB GESTORA DE ATIVOS E PARTICIPAÇÕES S/A; KBR CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A; LCC EMPREENDIMENTOS E CONSTRUÇÃO LTDA – ME; MACONDO CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A; MANIFESTO CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES S/A; MÉDIA CONSTRUÇÕES E ADMINISTRAÇÃO S/A; MJ CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES S/A; PALMA CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A; PARTPAR ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA; PNEUS OK LTDA; SAENCO – SANEAMENTO E CONSTRUÇÕES LTDA.

## 2 Grupo econômico

### 2.1 Caracterização do grupo econômico

26. Este item aborda o grupo econômico constituído inicialmente pela empresa **GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA**, CNPJ 01.535.160/0001-06, cujo principal administrador e sócio é o Sr. **LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA NETO**. O grupo econômico atua na área de construção, incorporação, aluguel de imóveis, além de outras atividades.

[...]

32. Verifica-se que embora a pessoa jurídica **GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA** (CNPJ 01.535.160/0001-06) possua um patrimônio elevado, com mais de 1.000 imóveis, a receita declarada nos anos de 2009 a 2013 e a movimentação financeira são insignificantes. Entretanto, outras pessoas jurídicas do grupo econômico, que não possuem patrimônio apresentaram expressiva movimentação financeira durante esse período, embora nem todas declarem receitas.

33. Observa-se também que a movimentação financeira, oriunda basicamente das receitas de aluguéis, migrou ao longo dos anos entre as pessoas jurídicas componentes do grupo econômico. Em geral 5 ou 6 pessoas jurídicas concentram a movimentação financeira de todo o grupo econômico, sendo que há um revezamento das mesmas ao longo do tempo.

[...]

### 3 Utilização de interpostas pessoas (“laranjas”)

42. Por meio de consultas ao Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ, verifica-se que o Sr. LUIZ ESTEVÃO utiliza-se de interpostas pessoas (“laranjas”) no quadro societário e na direção/administração das diversas pessoas jurídicas. As principais interpostas pessoas são o Sr. FRANCISCO JOSÉ MENDES DA CRUZ (CPF Nº 261.140.467-49), LÚCIA BERNADETE PINTO AZEVEDO (CPF Nº 373.437.006-00), TAIS MARCONDES BONIFÁCIO (CPF Nº 881.895.031-20), **MARIA VÂNIA PINHEIRO DE BRITO**, (CPF 398.278.871-49) e **JOSÉ EDUARDO BARIOTTO RAMOS** (CPF 605.280.288-04).

[...]

#### 4.3 Objetivo da criação das pessoas jurídicas

[...]

86. Verifica-se, assim, que o grupo econômico sob análise usa uma estratégia de abertura em série de sociedades fictícias ou a utilização de empresas que efetivamente existiam no passado, onde a existência atual das mesmas ocorre apenas no papel. Elas são utilizadas basicamente para transferências de recursos entre as pessoas jurídicas que compõem o grupo econômico, e, na maioria das vezes, não dispõem efetivamente de capital, já que não há uma real necessidade desse fator de produção para o objetivo real dessas entidades.

87. Um objetivo já listado neste trabalho para esse tipo de procedimento é o benefício fiscal indevido, seja no pagamento de parcelamentos tributários de forma extremamente benéficos, ou na redução artificial dos tributos apurados.

88. A fragmentação das receitas viabilizou o enquadramento das pessoas jurídicas como EPP – Empresa de Pequeno Porte, abrindo a possibilidade da adesão a parcelamentos especiais, como o PAES, situação que, se não questionada pelos órgãos competentes, acarretaria, na prática, o que é conhecido como eternização da dívida (...).

[...]

#### 7 Empresas inexistentes de fato

135. A simples inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ e o respectivo registro na Junta Comercial ou no Cartório de Pessoas Jurídicas, não são suficientes para a caracterização de uma empresa. O Sr. LUIZ ESTEVÃO e família não exercem neste caso o *animus* empreendedor. De acordo com a lei 10.406 (Código Civil), artigo 966: “*Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços*”.

136. Nas pessoas jurídicas aqui representadas e que são utilizadas pelo Sr. LUIZ ESTEVÃO, quando há alguma operação, circula-se basicamente movimentação financeira. É também curioso o fato de que boa parte dos CNPJs apresentarem o mesmo CNAE (Código de Atividades Econômicas), ou seja, em tese seriam “empresas” que exerceriam a mesma atividade.

[...]

142. Os itens abaixo reforçam o já exposto e detalham a situação de inexistência de fato de cada empresa individualmente. Percebe-se que o Sr. LUIZ ESTEVÃO utilizou estas pessoas jurídicas para movimentar recursos financeiros e colocar uma “sombra” sobre o real proprietário dos imóveis, nesse caso a pessoa jurídica

**GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA (CNPJ 01.535.160/0001-06)”.**

Em decorrência dos procedimentos fiscais instaurados nas respectivas Pessoas Jurídicas, a Autoridade fiscal entendeu por intimá-las para que pudessem apresentar, dentre outros, informações contábeis em meio digital e os Livros Diário e Razão. Ademais, e para fins de identificação das transações lançadas nos Livros-caixa, as Pessoas Jurídicas também foram intimadas a apresentar os documentos comprobatórios dos pagamentos efetuados, conforme listagens anexas aos respectivos Termos de Intimação Fiscal – TIF de cada uma delas, bem como foram intimadas, ainda, a apresentar planilhas contendo a identificação dos beneficiários e a causa dos pagamentos, de sorte que, não tendo sido comprovada, através de documentação hábil e idônea, a motivação e identificação dos respectivos beneficiários das saídas dos respectivos recursos, a Autoridade autuante acabou entendendo por lavrar o correspondente Auto de Infração de IRRF, nos termos do que restou delineado no anexo 35 do TVF (fls. 3.369/3.390) e conforme se extrai da leitura do item 8.1 – *IRRF – Pagamento sem causa/Beneficiário não identificado* do TVF (fls. 341/343):

**“8.1 IRRF – Pagamento sem causa/Beneficiário não identificado**

363. Em decorrência dos procedimentos fiscais instaurados nas pessoas jurídicas mencionadas anteriormente, estas foram intimadas a apresentar, dentre outros, informações contábeis em meio digital e os livros diário e razão. Em resposta, foram apresentados, à exceção da CIM CONSTRUTORA E INCORPORADORA MORADIA LTDA, apenas os livros-caixa, sob a alegação de que adotaram o regime de tributação pelo lucro presumido com escrituração do livro caixa. Dessa forma, com base nos lançamentos contábeis constantes dos livros-caixa, constatou-se que o contribuinte realizou diversos pagamentos a terceiros por meio das referidas pessoas jurídicas.

364. Para fins de identificação das transações lançadas nos livros-caixa, as pessoas jurídicas foram intimadas a apresentar os documentos comprobatórios dos pagamentos efetuados, conforme listagens anexas aos respectivos Termos de Intimação Fiscal – TIF de cada pessoa jurídica. As “empresas” também foram intimadas a apresentar planilhas contendo a identificação dos beneficiários e a causa dos pagamentos.

365. O que se buscou, e não poderia ser de outra forma, foi verificar se o beneficiário ofereceu os respectivos rendimentos à tributação. Para tanto, é fundamental conhecer tanto o beneficiário quanto a que causa os valores foram pagos.

366. Entretanto, apesar da lavratura de diversos Termos de Reintimação Fiscal e após o deferimento de inúmeros pedidos de prorrogação de prazo para entrega dos documentos, nem todos os itens solicitados foram apresentados à

fiscalização, ou seja, não se comprovou a causa ou identificou-se os beneficiários de todos os pagamentos constantes das intimações.

[...]

368. Foram realizados, portanto, diversos pagamentos sem causa e sem identificação do beneficiário, os quais serão objeto de lançamento relativo ao Imposto sobre a Renda Retido na Fonte que deixou de ser recolhido em função de tais pagamentos. Dessa forma, não tendo sido comprovada, através de documentação hábil e idônea, a motivação e identificação dos respectivos beneficiários das saídas desses recursos, lavrou-se o presente Auto de Infração.

369. Ressalte-se que aqui, o sujeito passivo GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA, em essência, assume a condição de responsável pelos tributos que deveriam ser pagos pelos beneficiários dos pagamentos. Isso em decorrência da sua inação em identificar os beneficiários e nos franquear a que título os desembolsos ocorreram.

370. O art. 674 do RIR/99 prevê a incidência do IRRF sobre pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa. A alíquota aplicável é de 35%, cabendo o reajustamento da base de cálculo conforme § 3º do art. 674. Assim sendo, os pagamentos serão considerados líquidos, cabendo o reajustamento dos mesmos, sobre o qual recairá o imposto.

[...]

371. Lançamos, portanto, os valores referentes ao IRRF com a alíquota de 35% a partir da base de cálculo reajustada (valor pago dividido por 0,65), conforme ANEXO 35.” (grifei).

Quanto aos Autos de infração de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, a Autoridade fiscal considerou, para fins de apuração das receitas omitidas, as receitas declaradas em Dimob pelas respectivas Pessoas Jurídicas que foram consideradas inexistentes de fato, relacionadas no anexo 26 do TVF (fls. 3.296) e as receitas de incorporação imobiliária informadas por estas mesmas Pessoas Jurídicas, as quais foram detalhadas no anexo 27 do TVF (fls. 3.297/3.334) e consolidadas no anexo 28 (fls. 3.335).

Na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF das Pessoas Jurídicas consideradas “inexistentes de fato”, há informações de tributos devidos em alguns períodos, sendo que esses valores foram abatidos nos autos de infração e estão demonstrados nos anexos 29 do TVF (fls. 3.336/3.338) e consolidadas no anexo 30 (fls. 3.339). As receitas dos anos 2009 a 2011 foram submetidas ao percentual de Lucro Presumido de 32% (Aluguéis) e 8% (incorporação imobiliária), enquanto que as receitas de 2012 e 2013 foram submetidas ao percentual de Lucro Arbitrado de 38,4% (Aluguéis) e 9,6% (incorporação imobiliária), conforme verifica dos trechos, abaixo reproduzidos, extraídos do item 8.2 *IRPJ – Receitas da Atividade* do TVF (fls. 343/345):

## “8.2 IRPJ – Receitas da Atividade

373. Como já mencionado nos itens anteriores, foi constatado que o contribuinte GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA realizou diversos procedimentos ilegítimos com o objetivo de transferir suas receitas a pessoas jurídicas de fachada. Desta maneira, as receitas pertencentes ao sujeito passivo foram fragmentadas, no sentido de dificultar a ação da justiça e das autoridades fazendárias.

374. Constatado que o contribuinte optou indevidamente pela tributação com base no lucro presumido nos anos de 2012 a 2013, uma vez que a receita bruta dessa empresa ultrapassou R\$ 48.000.000,00 em cada um dos anos de 2011 a 2013, este foi intimado a apresentar o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e o Recibo de Transmissão da Escrituração Contábil Digital (ECD). Vencido o prazo concedido ao contribuinte, os itens solicitados não foram apresentados.

[...]

378. Quanto às questões oriundas dos bloqueios de bens, relatado pelo contribuinte, essas não são justificativas hábeis para ser atribuir a outra entidade a condição de sujeito passivo da obrigação tributária. O Código Tributário Nacional, no artigo 122, define que o sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

379. Os artifícios utilizados pelo contribuinte, fartamente descritos neste documento, não tornam possível, à luz da legislação tributária vigente, a alteração do sujeito passivo da obrigação tributária.

380. No procedimento fiscal, constatou-se que nem todas as receitas auferidas pelo sujeito passivo, nos anos-calendário de 2009 a 2013, foram informadas na Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, como consequência não foram apurados todos os tributos devidos. Na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, há informações de tributos devidos em alguns períodos, esses valores foram abatidos no auto de infração e estão demonstrados nos ANEXOS 29 e 30.

381. As receitas foram apuradas com base nas respostas do próprio contribuinte aos Termos de Intimação Fiscal – TIF (ANEXOS 21, 27 e 28) e nas Declarações de Informação sobre Atividades Imobiliárias (DIMOB) apresentadas pelas pessoas jurídicas que compõem o GRUPO OK (ANEXO 26 e 36). Os elementos que serviram de base para a autuação, bem como o demonstrativo de apuração dos valores lançados e dos tributos devidos estão demonstrados nos ANEXOS 26 a 34.

382. O ANEXO 26 consolida as informações das Declarações de Informação sobre Atividades Imobiliárias (DIMOB) e os ANEXOS 27 e 28 consolidam as informações prestadas pelo contribuinte em relação às receitas de incorporação imobiliária.

383. As receitas dos anos 2009 a 2011 estão sujeitas ao percentual de Lucro Presumido de 32% (Aluguéis) e 8% (incorporação imobiliária). As receitas de 2012

e 2013 estão sujeitas ao percentual de Lucro Arbitrado de 38,4% (Aluguéis) e 9,6% (incorporação imobiliária), conforme estabelece a legislação a seguir.

[...]” (grifei).

A Autoridade lançadora dispôs, ainda, que, no ano-calendário de 2011, o contribuinte teria auferido receitas superiores a R\$ 48.000.000,00, conforme anexo 26 do TVF, de sorte que estava sujeito à apuração pela sistemática do Lucro Real nos anos de 2012 e 2013, bem assim que, após intimação fiscal, não apresentou a escrituração contábil, o LALUR e não transmitiu a escrituração contábil ao Sistema Público de Escrituração Digital – SPED. Com efeito, a Autoridade entendeu por arbitrar o lucro em relação aos anos-calendário de 2012 e 2013, de acordo com os artigos 529, 530 e 532 do Decreto nº 3.000/99.

A Autoridade entendeu, ainda, por aplicar a multa de ofício na modalidade qualificada, porque, no seu entendimento, o Grupo OK teria, de forma intencional, sonogado tributos em todo período fiscalizado de 2009 a 2013, porquanto teria se utilizado de dezenas de pessoas jurídicas inexistentes, simuladas, de modo que, a partir dos atos fraudulentos e tendo em vista a ocorrência da confusão patrimonial, acabou impedindo ou retardando o conhecimento, por parte da Administração Tributária, de receitas auferidas em sua atividade empresarial, sem contar, ainda, que a Fiscalização entendeu por, à luz dos artigos 124, inciso I e 135, inciso III do CTN, responsabilizar solidariamente os Srs. Luiz Estevão de Oliveira Neto, Cleucy Meireles de Oliveira, Luiz Estevão de Oliveira, Fernanda Meireles Estevão de O. Resende, Ilca Maria Estevão de Oliveira Lira e Cleuci Meireles Estevão de Oliveira, e, também o Brasiliense Futebol Clube, conforme se verifica abaixo:

#### **10 Da Multa de Ofício**

387. O contribuinte sonegou tributos em todo período fiscalizado (2009 a 2013), de forma intencional, com a utilização de dezenas de pessoas jurídicas inexistentes, simulação, fraude e confusão patrimonial visando a, entre outros, impedir ou retardar o conhecimento, por parte da Administração Tributária, de receitas auferidas em sua atividade empresarial. Segue abaixo o detalhamento das multas aplicadas.

388. O art. 44 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, determina que:

[...]

Isto posto, as multas de ofício descritas no artigo 44 da Lei no 9.430, de 27/12/1996, foram qualificadas, totalizando 150% (cento e cinquenta por cento), calculadas sobre os tributos não recolhidos, em relação ao **período de 01/2009 a 12/2013**, conforme artigo 957, inciso II do RIR/99.

#### **11. Responsabilidade Solidária**

391. Com base nas provas e elementos obtidos ao longo dos procedimentos fiscais instaurados nas pessoas jurídicas aqui mencionadas, foi configurada a existência de grupo econômico, no qual há confusão patrimonial e utilização de interpostas pessoas físicas e jurídicas. O grupo é comandado pelo Sr. LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA NETO, sua esposa CLEUCY MEIRELES DE OLIVEIRA, e seus filhos LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA, FERNANDA MEIRELES ESTEVÃO DE O. RESENDE, ILCA MARIA ESTEVÃO DE OLIVEIRA LIRA, CLEUCI MEIRELES ESTEVÃO DE OLIVEIRA. Com suas condutas essas pessoas tentaram alterar uma das características essenciais da relação tributária, qual seja, o real beneficiário dos rendimentos (sujeito passivo).

392. Documentos obtidos no decorrer da fiscalização (ANEXOS 08 a 19 e 21 a 24) não apenas revelam a existência de um volume expressivo de transferências bancárias entre integrantes do GRUPO OK, mas também o pagamento recorrente de despesas alheias à pessoa jurídica que efetua o desembolso. Despesas essas pertencentes a outros membros desse grupo, tais como ao BRASILIENSE FUTEBOL CLUBE e ao LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA NETO. Para tentar dar um ar de legalidade às operações, contratos de “Conta-Corrente Contábil” (ANEXO 07) e Contratos de Mútuo são celebrados pelas pessoas jurídicas ligadas ao grupo, ficando evidente a existência de confusão patrimonial na medida em que permitem a livre e célere circulação, sem ônus, de montantes entre esse grupo econômico.

393. Por meio de informação prestada pelo Banco Central do Brasil (ANEXO 04), por exemplo, resta comprovado que o Sr. LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA NETO consta como procurador com poderes para movimentar também as contas bancárias do BRASILIENSE FUTEBOL CLUBE, embora não seja sócio formal da entidade.

394. Fica evidente, pelas informações transcritas neste relatório, a existência do grupo econômico, centradas nas figuras do Sr. LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA NETO e familiares e das pessoas jurídicas GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA. Os documentos e informações apresentados ao fisco deixam claro também, como já asseverado pela Justiça Federal, a existência de contratos simulados e de confusão patrimonial entre os componentes do grupo econômico, conforme discriminado nos itens anteriores.

395. Com relação à solidariedade tributária, a obrigação de pagar o tributo passa a ser compartilhada pelo sujeito passivo originário com o responsável tributário, ou seja, aquele diretamente relacionado com a ocorrência do fato gerador. As atribuições da solidariedade e responsabilidade tributária estão capituladas no art. 124, incisos I e II e no art. 135, III, todos do CTN - Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, abaixo transcritos:

[...]

396. As pessoas físicas aqui arroladas, como já amplamente debatido neste auto de infração, atuam em conjunto, em condomínio, buscando vários interesses comuns entre eles: o proveito econômico dos bens da família, economia no

pagamento dos tributos e blindagem de patrimônio. Há no caso não só interesse econômico como também jurídico, pois o pai Sr. LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA NETO atua com sua esposa e filhos, herdeiros naturais, na ocorrência dos fatos geradores dos tributos.

397. Conforme ficou constatado o pai Sr. LUIZ ESTEVÃO foi aos poucos transferindo a titularidade formal das pessoas jurídicas para seus filhos, que se revezam entre as diversas entidades, que tem apenas uma aparência de unidades autônomas. Contudo percebe-se pelos mais variados documentos constantes dos autos (contratos sociais, respostas a intimações, contratos de mútuo, procurações, etc) que na verdade a administração dos negócios é feito em comum, ou seja, agem em conjunto pais e filhos.

398. Apesar da aparente roupagem de legalidade que envolveu a constituição de sociedades, são inúmeras as evidências de que o GRUPO OK e seus administradores criaram uma estrutura fraudulenta e se serviram de interpostas pessoas (“laranjas”) e pessoas jurídicas “de fachada” para fraudar execuções fiscais e obter benefícios tributários indevidos.

399. É útil lembrar que diversos aspectos observados pela fiscalização corroboram o entendimento supracitado, revelam a tentativa de desmembramento de uma unidade econômica e denunciam a existência de má-fé e de abuso de personalidade jurídica. Dentre esses aspectos encontram-se:

- O não funcionamento de pessoas jurídicas nos endereços descritos em seus contratos sociais e constantes dos sistemas de informação da Receita Federal do Brasil (RFB);
- A subcapitalização de empreendimentos;
- A inexistência de articulação de fatores produtivos;
- A não emissão de documentos fiscais;
- A confusão patrimonial existente entre pessoas jurídicas e físicas;
- A falta de requisitos legais para atuar regularmente em áreas dos respectivos objetos sociais;
- A adoção de objetos sociais similares para empresas do mesmo núcleo familiar;
- A criação em cascata de pessoas jurídicas após a decretação da indisponibilidade de bens do GRUPO OK;
- A ausência de propósito comercial de supostos empreendimentos;
- As transferências simuladas de bens;
- O reconhecimento por parte da Justiça Federal da existência de laranjas e de pessoas jurídicas “de fachada” no cerne do GRUPO OK;
- A utilização de bens decretados como indisponíveis pela Justiça Federal;
- A ausência de contratos formais;

- A existência de negócios jurídicos simulados e a ausência de receitas oriundas de atividades não relacionadas a bens do GRUPO OK.

400. Nesse contexto, restou constatado que o GRUPO OK e seus administradores criaram pessoas jurídicas artificiais (de fachada, de prateleira, de passagem, existentes apenas no mundo jurídico), utilizadas indevidamente de acordo com a conveniência desse conglomerado, para, dentre outros: pulverizar receitas e desviá-las para empresas de fachada, muitas vezes em nome de interpostas pessoas (“laranjas”); burlar a legislação tributária; dificultar a fiscalização, no conjunto, do grupo econômico; frustrar execuções fiscais; blindar patrimônios; elidirem-se da proibição de contratação com o poder público; e explorar economicamente bens tornados indisponíveis.

401. Cumpre ressaltar que a Justiça Federal, notadamente por intermédio dos Processos de Execução Fiscal 47496-93.2010.4.01.3400 e 2002.34.00.0016926-3, reconheceu que o GRUPO OK criou empresas de fachada e adotou várias das práticas ilícitas aqui relatadas.

402. Por todo o exposto o Sr. LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA NETO, CLEUCY MEIRELES DE OLIVEIRA, LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA, FERNANDA MEIRELES ESTEVÃO DE O. RESENDE, ILCA MARIA ESTEVÃO DE OLIVEIRA LIRA e CLEUCI MEIRELES ESTEVÃO DE OLIVEIRA agiram com infração à lei e enquadram-se portanto no inciso III do Artigo 135 do Código Tributário Nacional.

403. Configurada a solidariedade tributária, as pessoas físicas e jurídicas abaixo compõem o polo passivo e são cientificadas do lançamento dos créditos tributários constituídos na presente ação fiscal:

CPF/CNPJ	NOME
03.962.415/0001-34	BRASILIENSE FUTEBOL CLUBE
010.948.581-53	LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA NETO
245.212.991-72	CLEUCY MEIRELES DE OLIVEIRA
975.839.951-91	LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA
817.959.201-49	FERNANDA MEIRELES ESTEVÃO DE O. RESENDE
008.785.401-56	ILCA MARIA ESTEVÃO DE OLIVEIRA LIRA
014.022.731-85	CLEUCI MEIRELES ESTEVÃO DE OLIVEIRA

O GRUPO OK e responsáveis solidários foram intimados da autuação fiscal por via postal e a partir da publicação de Editais, conforme se verifica dos documentos de fls. 29.968/30.001, e, na sequência apresentaram suas respectivas Impugnações, de modo que os autos foram encaminhados à Autoridade Julgadora, sendo que, em 08/03/2016, a 2ª Turma da DRJ/JFA proferiu Despacho e, na oportunidade, entendeu por converter o julgamento do processo em Diligência para que fosse verificada a ocorrência de duplicidade no lançamento (fls. 30.920/30.921), conforme se verifica do trechos abaixo reproduzidos:

“Senhor Presidente,

Contra o interessado foram lavrados autos de infração de IRPJ no valor total de R\$ 65.404.442,62 (fls. 04/61), de CSLL, anos-base de 2012 e 2013, no valor total de R\$ 12.116.761,81 (fls. 63/85) e anos-base de 2009, 2010 e 2011, no valor total de R\$ 9.806.759,42 (fls. 111/141), de Cofins, anos-base de 2012 e 2013, no valor total de R\$ 6.092.155,99 (fls. 86/97) e anos-base de 2009, 2010 e 2011, no valor total de R\$ 5.490.521,73 (fls. 142/154), de PIS/Pasep, anos-base de 2012 e 2013, no valor total de R\$ 1.312.071,44 (fls. 98/110) e anos-base de 2009, 2010 e 2011, no valor total de R\$ 1.207.284,89 (fls. 155/169) e de IRRF no valor total de R\$ 209.348.996,32 (fls. 170/261), em função das irregularidades que se encontram descritas no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 263/351.

Tendo em vista a impugnação apresentada, proponho o encaminhamento deste à DIFIS/DRF-Brasilia, solicitando à autoridade fiscal o atendimento dos quesitos abaixo: A empresa alega que em relação à base de cálculo que “*parte das receitas*, por previsão legal, foram declaradas na DIMOB da proprietária/locadora (LCC Empreendimentos e Construção Ltda.) do imóvel e também na DIMOB da administradora do mesmo imóvel (Inovar Construções e Empreendimentos Imobiliários Ltda.), como comprovam os documentos anexos (Anexo 3 LCC do auto) e ( Doc 28), o que acabou gerando uma *tributação em duplicidade*”. Em seguida apresenta a demonstração dessa duplicidade nas Dimobs 2009 a 2013;

Afirma ainda que “esta duplicidade se repete em todas as situações, nas diversas empresas consideradas pela fiscalização como Grupo Econômico, em que declarante e locador não são a mesma pessoa jurídica. Isto por razões óbvias, a problemática existente no cumprimento da obrigação acessória relativa ao preenchimento da Dimob, que ocorreu pelo declarante e, tantas vezes, também pelo locador sendo, outras vezes, ainda pelo administrador. Nesse ponto, despidendo a juntada das Dimobs, uma vez que todas, segundo a fiscalização, foram objeto de procedimento fiscal”.

Considerando que pelo anexo 26 não é possível apurar se houve a alegada duplicidade, solicito á autoridade fiscal informar se essa existiu e, em caso positivo, qual o seu valor discriminado mês a mês.

Quanto ao auto de infração de IRRF a empresa alega que: “*durante a* fiscalização, a autoridade passou a exigir da Impugnante documentos de todas as empresas, inclusive como se fossem apenas uma só pessoa jurídica. Assim, não houve tempo hábil para a Impugnante comprovar todos os pagamentos, inclusive porque se trata de pessoas jurídicas distintas. Entretanto, considerando a identidade dos sócios, buscou-se a comprovação de toda a documentação dos pagamentos. Em levantamento posterior, a Impugnante passa a demonstrar a causa/beneficiários dos pagamentos, conforme documentação anexa (DOC. 31)”.

Esclarece ainda que os pagamentos efetuados pela LCC EMPREENDIMENTOS E CONSTRUÇÃO LTDA., itens 321 e 322, efetuados “ao Conservatório Brasileiro de

Música, tal como acolhido pela fiscalização, foram feitos a título de acordo celebrado, conforme comprovam os documentos anexos ( Doc 31 anexo 45 e 46)”.

Considerando que a autoridade fiscal acatou diversos comprovantes apresentados pela empresa na fase de instrução e visando manter a unicidade de critério solicito a autoridade fiscal analisar os comprovantes apresentados no doc. 31 e também os de fls. 30.242/30.919 e informe se eles são suficientes, segundo o critério usado durante a ação fiscal, para a comprovação dos pagamentos efetuados e constantes do AI.

Caso o resultado da diligência seja diferente das alegações da impugnante, esse deve ser informado à contribuinte abrindo-se o prazo para razões adicionais à impugnação (unicamente no que diz respeito aos itens objetos da diligência), retornando então a esta Delegacia da Receita Federal de Julgamento para prosseguimento.’

A Autoridade elaborou o Relatório de Diligência Fiscal de fls. 31.131/31.134 por meio do qual identificou itens em duplicidade que totalizaram R\$ 82.358.705,64. Quanto a análise dos comprovantes apresentados, assinalou que o convencimento acerca das alegações e provas já instruídas em meio ao litígio administrativo recai, por sua própria definição, às Unidades de julgamento da Receita Federal, tendo apontado que o julgador é livre para formar sua convicção e não está sujeito a seguir os critérios utilizados pela Fiscalização. Confira-se:

[...]

2 Inicialmente cumpre mencionar que os valores das Dimobs consideradas para realização da fiscalização totalizaram R\$ 444.411.575,70. O contribuinte foi intimado, em mais de uma ocasião, a se pronunciar sobre estes dados.

3 Após as manifestações do contribuinte identificou-se que R\$ 77.743.518,50 referiam-se a aluguéis constantes em mais de uma Dimob, portanto excluímos os dados em duplicidade. No auto de infração, conforme anexo 26 citado, foram considerados R\$ 366.668.057,20 (R\$ 444.411.575,70 – R\$ 77.743.518,50).

4 Tendo em vista as alegações apresentadas na impugnação, os dados foram reanalisados e constatou-se que assiste razão ao contribuinte. Os itens em duplicidade, identificados nesta diligência, somam R\$ 82.358.705,64 e estão detalhados no Anexo I.

5 Devido à grande quantidade de informações na Dimob anexou-se um arquivo “ods” (formato LibreOffice) ao processo, com todos os dados.

6 O arquivo contém as seguintes planilhas:

6.1 Dimob: contém todos os dados da dimob, os itens da coluna “duplicados”, indicados como “Sim” foram excluídos da apuração;

6.2 Resumo Locatário-Ano-Endereço: tabela dinâmica organizada por locatário, ano e endereço do imóvel;

6.3 Resumo valores-Mensal-Original: tabela dinâmica com os valores utilizados no auto de infração;

6.4 Resumo valores-Mensal-Ajustado: tabela dinâmica com os novos valores apurados após a exclusão das duplicidades;

6.5 Resumo valores-Mensal-Ajustes: tabela dinâmica com as duplicidades encontradas em 06/04/2014 (data do auto) e 26/04/2016 (data da diligência).

7 Os novos valores mensais apurados, conforme item 6.4 é:

Mês	Ano					Total
	2009	2010	2011	2012	2013	
Janeiro	1.176.009,56	2.311.604,35	1.737.961,68	6.474.731,68	6.354.992,71	18.055.299,98
Fevereiro	2.666.321,24	2.347.660,84	5.247.959,76	7.126.171,08	5.187.865,58	22.575.978,50
Março	3.024.744,71	3.510.909,31	5.953.134,14	5.368.939,14	5.409.876,10	23.267.603,40
Abril	1.923.002,84	3.631.485,74	4.814.845,66	6.282.224,31	12.092.378,27	28.743.936,82
Mai	2.952.494,06	3.139.927,28	5.760.116,51	5.231.915,43	6.442.175,79	23.526.629,07
Junho	3.080.269,79	2.940.848,71	4.869.995,39	5.966.540,51	6.186.890,56	23.044.544,96
Julho	2.971.528,62	4.257.575,88	3.774.422,49	7.249.747,88	6.221.100,21	24.474.375,08
Agosto	3.544.669,90	2.946.273,95	3.130.634,45	6.384.186,70	6.561.871,62	22.567.636,62
Setembro	2.660.705,15	3.098.584,94	3.161.295,96	4.677.365,60	6.417.408,75	20.015.360,40
Outubro	3.172.536,07	3.069.779,33	2.803.382,31	8.228.467,81	6.856.086,49	24.130.252,01
Novembro	2.974.778,36	2.809.823,16	4.551.823,86	5.711.631,40	5.992.450,99	22.040.507,77
Dezembro	4.559.720,17	3.587.928,01	6.669.734,18	7.582.690,92	9.467.153,67	31.867.226,95
<b>Total</b>	<b>34.706.780,47</b>	<b>37.652.401,50</b>	<b>52.475.306,39</b>	<b>76.284.612,46</b>	<b>83.190.250,74</b>	<b>284.309.351,56</b>

8 Para encontrar os imóveis duplicados foi utilizado a tabela dinâmica a que se refere o item 6.2, analisando-se o locatário, o ano, o endereço do imóvel e os valores mensais.

9 No que tange à análise de documentos apresentados pelo contribuinte após a lavratura do auto de infração, a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora (MG) assim se pronunciou:

“Considerando que a autoridade fiscal acatou diversos comprovantes apresentados pela empresa na fase de instrução e visando manter a unicidade de critério solicito a autoridade fiscal analisar os comprovantes apresentados no doc. 31 e também os de fls. 30.242/30.919 e informe se eles são suficientes, segundo o critério usado durante a ação fiscal, para a comprovação dos pagamentos efetuados e constantes do AI.”

10 De plano, é possível notar que os elementos solicitados nesse trecho do despacho da DRJ se referem, sem exceção, à apreciação e à formação de convicção acerca das provas e alegações já trazidas aos autos pelo contribuinte, e não à instrução de novos elementos estranhos ao processo. Em outras palavras, o que se pede é o exame das provas e da legalidade dos argumentos do impugnante, assim como os resultados numéricos daí provenientes.

11 Nesse contexto, é dever consignar que esta unidade não tem competência para as ações solicitadas, vez que a análise jurídica e o convencimento acerca das alegações e provas já instruídas em meio ao litigioso administrativo, recai, por sua própria definição, às unidades de julgamento da Receita Federal.

[...]

16 Por oportuno, em relação a esses pagamentos, há que se destacar que a apresentação pelo contribuinte de mera cópia de cheque sem a comprovação da causa e de seu efetivo depósito é incapaz de afastar a exigência fiscal.

17 Em relação aos pagamentos do Anexo 35 do Termo de Verificação Fiscal, itens 321 e 322 e constantes do Doc 31 – Parte 001- Anexos 45 e 46, nos valores, respectivamente, de R\$ 5.200.000,00 e R\$ 717.241,38, realizados ao Conservatório Brasileiro de Música, temos a esclarecer:

17.1 O Contribuinte GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA apresentou, em resposta à diligência fiscal, o Instrumento Particular de Promessa de Cessão onde é repassado à MJ ENGENHARIA LTDA, pelo Conservatório Brasileiro de Música, os direitos sobre o imóvel situado no lote 114, da Quadra 616 do Setor de Grandes Áreas Sul, em Brasília/DF.

17.2 O referido imóvel havia sido doado ao Conservatório Brasileiro de Música sob condição, conforme claramente descrita no registro de imóvel e também do próprio Instrumento de Promessa de Cessão, a não alienar, locar ou emprestar a qualquer título o imóvel doado, sob pena de revogação da doação.

18 Em que pese a irregularidade dessa operação, o contribuinte GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA demonstrou o motivo e o beneficiário da transferência dos recursos questionados.

19 Dessa feita, realizada a análise de duplicidade de declarações e, em não havendo quaisquer elementos de fato estranhos aos autos a serem levantados por esta Delegacia, mas apenas a apreciação e a formação de convicção acerca das alegações e provas aduzidas pelo impugnante; o presente processo deve ser remetido à DRJ/JFA para continuidade do julgamento. Antes, porém, conforme despacho do aludido órgão julgador, o contribuinte deve ser informado do resultado dessa diligência, “abrindo-se prazo para razões adicionais à impugnação (unicamente no que diz respeito aos itens objetos da diligência)”.

O Grupo OK apresentou Manifestação adicional à Impugnação de fls. 31.144/31.157 em que replica as alegações e, na oportunidade, aduz, em síntese, que, além das duplicidades apontadas no Relatório de Diligência Fiscal, existem outras que a Fiscalização não reconheceu.

E, aí, através do Despacho de fls. 31.178, a 2ª Turma da DRJ/JFA entendeu por determinar, mais uma vez, converter o julgamento em Diligência para que a DIFIS/DRF-Brasília informasse (i) a origem dos valores relacionados do Anexo 35, referentes à BSB Administração e

Participações Ltda, bem assim (ii) se, de fato, esses valores foram lançados no Auto de infração em questão, conforme se verifica abaixo:

“Senhor Presidente,

Contra o interessado foram lavrados diversos autos de infração, entre eles o de IRRF no valor total de R\$ 209.348.996,32 (fls. 170/261), em função das irregularidades que se encontram descritas no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 263/351.

Os pagamentos que deram origem ao citado lançamento, conforme TVF, foram extraídos dos livros-caixa das empresas extintas de fato pela autoridade fiscal e constam do Anexo 35 (fls. 3.369/3.3390).

Constam dos autos cópias dos citados livros-caixa, exceto os das empresas LCC CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A, MJ CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES, PALMA CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S.A e KBR CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES (ano de 2010).

Ao analisar os comprovantes de pagamentos anexados na impugnação, constatamos que não existe correspondência entre os valores constantes do anexo 35 e os dos livros-caixa relativos à empresa BSB ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA. (arquivo não paginável anexado à fl. 3.857), ou seja, a empresa traz documentos que visam comprovar pagamentos que não se encontram no Anexo 35 mas constam de seus livros-caixa.

Assim, proponho o encaminhamento deste à DIFIS/DRF-Brasília, solicitando à autoridade fiscal que informe:

- a) a origem dos valores relacionados do Anexo 35, referentes à BSB ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA;
- b) se, de fato, esses valores foram lançados no auto de infração em questão.

Após, retorne a esta DRJ/JFA. para prosseguimento.”

Ato contínuo, o Chefe da DIFIS/DRF-Bsb elaborou o Relatório de Diligência Fiscal de fls. 31.195/31.196 por meio do qual esclareceu, em síntese, que *“o arquivo referente à BSB ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÃO não foi indexado corretamente, o que inviabiliza a correspondência com os documentos apresentados pela contribuinte e com os Livros Caixa”*, e, na oportunidade, acabou realizando a juntada dos Livros Caixa das empresas LCC Construções e Participações S/A, MJ Construções e Incorporações, Palma Construções e Participações S.A e KBR Construções e Participações. Confira-se:

**“Relatório de Diligência Fiscal**

Trata-se de diligência baixada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora (MG) com vistas à requisição de informações relacionadas aos valores pagos sem causa e sem identificação pela BSB ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÃO - ME constantes do Anexo 35.

2 Os valores relacionados no Anexo 35, referentes à BSB ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÃO – ME, foram extraídos dos Livros Caixa apresentados à fiscalização. Constatam do referido anexo campos que identificam o lançamento e auxiliam na conferência dos documentos apresentados pela contribuinte, tais como “DATA”, “ITEM” e “VALOR”. No entanto, após verificação dos valores relacionados, constatamos que o arquivo referente à BSB ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÃO não foi indexado corretamente, o que inviabiliza a correspondência com os documentos apresentados pela contribuinte e com os Livros Caixa. Para fins de ajuste, juntamos o demonstrativo “Anexo 35A”, em que consta a reindexação dos campos “DATA” e “ITEM”.

3 Por oportuno, procedemos também à juntada dos Livros Caixa das empresas LCC CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A, MJ CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES, PALMA CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S.A e KBR CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES (ano de 2010).”

Os autos foram encaminhados à Autoridade julgadora de 1ª instância para que as Impugnações fossem devida e regularmente apreciadas. E, aí, ao proferir o Acórdão nº 09-61155, 2ª Turma da DRJ/JFA entendeu, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a Impugnação da empresa para exonerar parcialmente o crédito tributário lançado, sendo que, por outro lado, as Impugnações apresentadas pelos sujeitos passivos solidários foram julgadas improcedentes (fls. 31.270/31.299). Ao final, o Acórdão restou ementado nos seguintes termos:

**“ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário:2009, 2010, 2011, 2012, 2013

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Incabível anular decisão sem que haja fatos ofensivos ao direito de ampla defesa, ao contraditório ou às normas que definem competência.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO. VÍCIOS. INEXISTÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, constitui-se em instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação fisco-contribuinte, que objetiva assegurar ao sujeito passivo que o agente fiscal indicado recebeu da Administração a incumbência para executar a ação fiscal. Pelo MPF o auditor está autorizado a dar início ou a levar adiante o procedimento fiscal. A inexistência de MPF para fiscalizar determinado tributo não invalida o lançamento que se constitui em ato obrigatório e vinculado.

IRPJ. CSLL. COFINS. PIS/PASEP. GRUPO ECONÔMICO.

Caracterizado que as diversas empresas de um mesmo grupo atuam de fato como uma só e que essas tenham sido constituídas e/ou utilizadas formalmente apenas para possibilitar a repartição de receitas e ainda que todas as atividades empresariais foram realizadas pela empresa considerada como holding, as receitas auferidas pelas diversas empresas do grupo devem ser tributadas de forma centralizada na empresa holding.

MULTA QUALIFICADA.

Caracterizada a ação ou omissão dolosa que leve à sonegação e/ou fraude, a multa de ofício deve ser aplicada com o percentual de 150%.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Ocorrendo a dissolução da empresa a responsabilidade tributária deve ser direcionada aos seus sócios-gerentes.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

A 2ª Turma da DRJ/JFA entendeu por exonerar parte do crédito tributário, o que acabou ensejando na interposição do Recurso de Ofício a este E. CARF, nos termos do artigo 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, combinado, ainda, com o artigo 1º, § 1º da Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008.

Na sequência, a Autoridade procedeu com a intimação do resultado do Acórdão nº 09-61155 em relação ao Grupo OK e aos demais responsáveis. O Sr. Luiz Estevão de Oliveira foi cientificado do resultado do Acórdão em 17/02/2017, conforme se verifica do AR de fls. 31.645. No mesmo dia 17/02/2017, os Srs. Luiz Estevão de Oliveira Neto, Cleucy Meireles de Oliveira, Cleuci Meireles Estevão de Oliveira, Ilca Maria Estevão de Oliveira também foram, conforme atestam, respectivamente, os AR's de fls. 31.645, 31.646, 31.647, 31.648, 31.649. O Grupo OK recebeu a intimação em 20/02/2017, conforme se verifica do AR de fls. 31.650. Já o responsável Brasiliense Futebol Clube tomou conhecimento do resultado do Acórdão em 23/02/2017, conforme atesta o AR de fls. 31.651. Por fim, a responsável solidária Fernanda Meireles Estevão recebeu a intimação do resultado do Acórdão nº 09-61155 em 17/02/2017, conforme se verifica documento de fls. 31.652.

O Grupo OK, na condição de contribuinte, interpôs Recurso Voluntário de fls. 31.662/31.872 por meio do qual, replicando as alegações que já haviam sido suscitadas na Impugnação, sustentou, em síntese, as seguintes questões:

Preliminarmente

- (i) Da nulidade da notificação por edital
- (ii) Da inexistência de mandado de procedimento fiscal
- (iii) Da decadência parcial

- (iv) Do alegado grupo econômico
- Da breve exposição da motivação exposta pela fiscalização
  - Da incerteza das premissas - fragmentos de decisões judiciais ainda não transitadas em julgado
  - Do alegado grupo econômico fraudulento
  - Da inexistência de interpostas pessoas (“laranjas”)
  - Da existência de atividade empresarial em cada uma das pessoas jurídicas
  - Da mão de obra
  - Da regularidade e da efetiva existência dos domicílios fiscais
  - Do capital social e da regularidade cadastral no CRECI
  - Da inexistência da confusão patrimonial
- (v) Da comprovação da existência de fato das pessoas jurídicas cujas receitas foram imputadas a impugnante GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA.
- Da existência de fato da ANA ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S/A
  - Da existência de fato da BENFICA CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA.
  - Da existência de fato da BSB ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA. - ME
  - Da existência de fato da CIM CONSTRUTORA E INCORPORADORA MORADIA LTDA.
  - Da existência de fato da construtora SANTA TEREZA LTDA.
  - Da existência de fato da EGA – ADMINISTRAÇÃO, PARTICIPAÇÕES E SERVIÇOS LTDA.
  - Da existência de fato da EPS PREST. DE SERV. NA CONSTRUÇÃO CIVIL LTDA. – ME
  - Da existência de fato do GRUPO OK CONSTRUÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA. – EPP
  - Da existência de fato da JB GESTORA DE ATIVOS E PARTICIPAÇÕES S/A
  - Da existência de fato da KBR CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A
  - Da existência de fato da LCC EMPREENDIMENTOS E CONSTRUÇÃO LTDA-ME

- Da existência de fato da MACONDO CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A
  - Da existência de fato da MAGNUM CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES S/A
  - Da existência de fato da MANIFESTO CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES S/A
  - Da existência de fato da MEDIA CONSTRUÇÕES E ADMINISTRAÇÃO S/A
  - Da existência de fato da MJ CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES S/A
  - Da existência de fato DA PALMA CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A
  - Da existência de fato da PARTPAR - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES
  - Da existência de fato DA PNEUS OK LTDA.
  - Da existência de fato da SAENCO - SANEAMENTO E CONSTRUÇÕES LTDA.
- (vi) Do não preenchimento dos requisitos para a desconsideração da personalidade jurídica entre as empresas do alegado grupo econômico

Das alegações de Mérito

- (i) Do erro na metodologia e do erro material na apuração dos tributos lançados - IRPJ, CSLL, PIS E COFINS
- (ii) Do IRPJ e da CSLL - Impossibilidade de arbitramento nos anos de 2012 e 2013
- Da impossibilidade de arbitramento sem a concessão de prazo para a elaboração da escrituração pelo lucro real, em razão da desconsideração das personalidades jurídicas
  - Da indevida utilização do critério de arbitramento para tributação do lucro
  - Do conceito de renda
  - Do erro material no lançamento - da indevida utilização do percentual de 32%
- (iii) Do Auto de infração de IRRF sobre pagamento sem causa e/ou beneficiário não identificado
- Da nulidade do Auto de infração de IRRF – Do equívoco da metodologia, erro de sujeição passiva e tributação de valores em duplicidade

- Da comprovação de pagamentos a título de IRRF e da relação de causa e efeito entre as autuações de IRPJ E IRRF
- (iv) Dos reflexos - CSLL, PIS E COFINS;
- (v) Da indevida qualificação da multa em 150%;
- (vi) Da incorreta aplicação da multa e o seu caráter confiscatório - dos princípios do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade
- (vii) Dos juros e sua inaplicabilidade sobre a multa de ofício, caso venha a ser mantido o lançamento
- (viii) Das provas apresentadas e da necessidade de sua apreciação por força do Princípio da verdade material.

Os responsáveis solidários apresentaram os seus respectivos Recursos Voluntários os quais, a rigor, foram juntados às fls. seguintes: (i) Recurso apresentado por Cleuci Meireles Estevão de Oliveira (fls. 37.349/37.557); (ii) Recurso interposto por Cleucy Meireles de Oliveira (fls. 37.567/37.776)); (iii) Recurso protocolado por Fernanda Meireles Estevão de O. Resende (fls. 37.785/37.993); (iv) Recurso Voluntário apresentado por Ilca Maria Estevão de Oliveira Lira (fls. 38.408/38.618); (v) Recurso interposto pelo Brasiliense Futebol Clube (fls. 38.626/38.842); (vi) Recurso Voluntário protocolado por Luiz Estevão de Oliveira (fls. 38.849/39.056); e, por fim, (vii) Recurso interposto pelo responsável Luiz Estevão de Oliveira Neto (fls. 39.065/39.275).

Além das matérias que foram suscitadas pelo Grupo OK, os responsáveis solidários entenderam por acrescentar, ainda, as seguintes alegações acerca da ausência de responsabilidade:

Da ausência de responsabilidade do(s) Recorrente(s)

- (i) Da ausência de elementos fáticos para a responsabilização;
- (ii) Do não cumprimento dos requisitos para a responsabilização nos termos do artigo 135, III do Código Tributário Nacional - Ausência de qualificação da impugnante e da delimitação da conduta; e
- (iii) Da inaplicabilidade do artigo 124 do Código Tributário Nacional.

Através do Despacho de fls. 42.271, os autos foram encaminhados a este E. CARF para que o Recurso de ofício e os Recursos Voluntários sejam devidamente analisados. Na sequência, os autos foram sorteados ao então Conselheiro Leonardo Luís Pagano Gonçalves, sendo que o Conselheiro declarou-se impedido, de modo que acabaram sendo encaminhados para novo sorteio no âmbito da 1ª Seção de Julgamento, nos termos artigo 49, § 10 do Anexo II do RICARF. Posteriormente, os autos foram distribuídos a este Relator.

Em 06/02/2024, o GRUPO OK protocolou a Manifestação de fls. 42.939/42.997 por meio da qual informou que, nos autos do PAF nº 10166.726964/2013-75, que, aliás, têm por objeto os mesmos fatos geradores ocorridos nos anos de 2009 a 2013 e que, a rigor, deram origem aos lançamentos das exigências das contribuições previdenciárias em face da empresa EPS PRESTAÇÃO DE SERVIÇO NA CONSTRUÇÃO CIVIL LTDA., na condição de contribuinte, a Fiscalização havia atribuído a responsabilidade solidária por formação do grupo econômico a todas as empresas que foram consideradas inexistentes no caso aqui discutido, sendo que, no final, a 10ª Turma da DRJ/RPO acabou decidindo por *“afastar as responsabilizações solidárias que foi imputada a todas as demais empresas, por entender não estar configurada a existência de grupo econômico de fato”*, o que foi confirmado pela 1ª Turma da 2ª Câmara da 2ª Seção deste E. CARF. Na oportunidade, o GRUPO OK solicitou a juntada dos respectivos Acórdãos nº 14-50.968 e 2201-010.887 (fls. 42.946/42.997).

O processo foi incluído na pauta de julgamento desta 2ª Turma da 3ª Câmara, sendo que, em sessão realizada em 22/02/2024, e após a leitura do Relatório e da análise das alegações preliminares de nulidade em decorrência de *ausência de intimação válida* e em razão da *invalidade do MPF*, as quais, a rigor, foram rejeitas por este Relator, a Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó suscitou, de ofício, a nulidade da Decisão de 1ª instância por preterição ao direito de defesa e, aí, nesse momento, o Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama entendeu por realizar o Pedido de Vista do processo, conforme se verifica a da Ata da Reunião de Julgamento:

**“ATA DA REUNIÃO DE JULGAMENTO**

**PERÍODO: 20/02/2024 a 22/02/2024**

[...]

MINISTÉRIO DA FAZENDA

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS/MF/DF

DF-MF-CARF / 2ª TURMA ORDINÁRIA DA 3ª CÂMARA DA 1ª SEÇÃO DO CARF

Aos vinte e dois dias do mês de fevereiro do ano de dois mil e vinte e quatro, às nove horas, reuniram-se os membros da DF-MF-CARF / 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, estando presentes os conselheiros Wilson Kazumi Nakayama, Maria Angelica Echer Ferreira Feijo, Marcelo Oliveira, Savio Salomao de Almeida Nobrega, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária.

Verificado o quórum regimental, o Presidente declarou aberta a Sessão, informando que a Ata da Sessão anterior foi aprovada.

Em seguida deu-se início ao julgamento dos processos constantes da pauta.

[...]

Relator(a): SAVIO SALOMÃO DE ALMEIDA NOBREGA

Processo: 14041.720086/2014-22

Recorrente(s): FAZENDA NACIONAL e GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA

**Decisão:** Vista ao Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama. O relator votou por rejeitar as preliminares de nulidade relativas à ausência de intimação válida e de vício no Mandado de Procedimento Fiscal, no que foi acompanhado por todo o colegiado. A Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó suscitou de ofício a nulidade da decisão de primeira instância, por ausência de fundamentação quanto à análise da preliminar de nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo. Neste ponto, houve o pedido de vista.” (grifei).

Na sequência, os autos foram reincluídos na pauta de julgamento e, portanto, retornam, agora, na sessão de julgamento de 09 de abril de 2024 para que a esta 2ª Turma da 3ª Câmara possa prosseguir com o julgamento dos Recursos Voluntários do GRUPO OK e dos responsáveis tributários e, também, com a análise do Recurso de Ofício.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Redator *ad hoc*.

Como Redator *ad hoc*, sirvo-me da minuta de voto inserida pelo relator original, conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzida, cujo posicionamento adotado não necessariamente coincide com o meu.

### **Do Juízo de Admissibilidade do Recurso de Ofício**

De início, devo analisar se o Recurso de Ofício interposto pelo Presidente da 2ª Turma da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora – MG no bojo do Acórdão nº 09-61.155 se enquadra na hipótese prevista artigo 34, inciso I do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pela Lei nº 9.532/1997, que dispõe que “a autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda”.

À época em que o Acórdão nº 09-61.155 foi prolatado vigia a Portaria MF nº 3, de 03 de janeiro de 2008, que estabelecia que o Recurso de Ofício deveria ser proposto quando houvesse a exoneração do sujeito passivo em valor superior de R\$ 1.000.000,00.

Ocorre que, recentemente, foi publicada a Portaria MF nº 02, de 17 de janeiro de 2023, que acabou alterando o limite de alçada para R\$ 15.000.000,00. Confira-se:

**“PORTARIA MF Nº 2, DE 17 DE JANEIRO DE 2023**

Estabelece limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil.

**Art. 1º** O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

**§ 1º** O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.”

A rigor, registre-se que a análise do limite de alçada do Recurso de Ofício deve ser realizada no momento em que este E. CARF estiver por averiguar a admissibilidade do Recurso, aplicando-se, pois, o limite de alçada vigente à época da sua apreciação, conforme preceitua a Súmula CARF nº 103. *In verbis*:

**“Súmula CARF nº 103**

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.”

No caso em apreço, veja-se que o valor dos tributos lançados, das multas e dos juros de mora totalizaram, originalmente, R\$ 310.778.994,22, de acordo com o Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo (fls. 2/3):

	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	IRRF	TOTAL
Tributo	23.858.161,26	7.952.092,00	4.179.449,64	908.462,21	72.183.759,31	109.081.924,42
Juros de Mora	5.759.039,40	2.043.291,17	1.134.053,51	248.200,66	28.889.596,31	38.074.181,05
Multa	35.787.241,96	11.928.138,06	6.269.174,57	1.362.693,46	108.275.640,70	163.622.888,75
<b>TOTAL</b>	<b>65.404.442,62</b>	<b>21.953.521,23</b>	<b>11.582.677,72</b>	<b>2.519.356,33</b>	<b>209.348.996,32</b>	<b>310.778.994,22</b>

A Autoridade julgadora de 1ª instância detalha que os valores dos tributos mantidos nos autos de infração somam R\$ 46.620.935,58, que, adicionados aos encargos de multa correspondentes a R\$ 69.931.403,37, totalizam, no final, R\$ 116.552.338,95 (fls. 31.296/31.298), conforme discriminado a seguir (fls. 31.296/31.298):

	IRPJ	CSLL	PIS	COFINS	IRRF	TOTAL

2009	1.535.783,82	615.965,66	16.509,09	50.532,46	7.870.635,90	10.089.426,93
2010	1.813.673,44	783.898,32	90.425,38	417.357,28	2.899.955,66	6.005.310,08
2011	2.381.372,08	1.038.007,84	106.653,57	490.631,85	9.973.162,28	13.989.827,62
2012	5.568.767,25	1.641.665,20	195.550,08	902.328,90	1.613.930,77	9.922.242,20
2013	4.977.606,13	1.437.769,84	35.394,33	163.358,45	0,00	6.614.128,75
Tributo	16.277.202,72	5.517.306,86	444.532,45	2.024.208,94	22.357.684,61	46.620.935,58
Multa	24.415.804,08	8.275.960,29	666.798,68	3.036.313,41	33.536.526,92	69.931.403,37
Tributo + Multa	40.693.006,80	13.793.267,15	1.111.331,13	5.060.522,35	55.894.211,53	<b>116.552.338,95</b>

Portanto, e tendo em vista o resultado das diligências e as respectivas comprovações dos pagamentos, a 2ª Turma da DRJ/JFA refez o Anexo 34 – Apuração dos tributos devidos (2009 a 2013) e o Anexo 35 – Valores pagos sem causa e sem identificação do beneficiário (fls. 31.257/31.261 e 31.362/31.269, respectivamente), bem como os valores de IRRF mantidos (fls. 31.263/31.242), de modo que, no caso, concluiu por exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa no montante de R\$ 156.152.474,22, o que significa, pois, que o referido montante ultrapassa e muito o limite de alçada de R\$ 15.000.000,00 previsto no artigo 1º da Portaria MF nº 02, de 17 de janeiro de 2023.

Por essas razões, o Recurso de Ofício interposto pelo Presidente da 2ª Turma da DRJ/JFA deve ser conhecido e, a propósito, será analisado oportunamente.

### 1. Do juízo de admissibilidade dos Recursos Voluntários interpostos pelo GRUPO OK e pelos Responsáveis Tributários

De início, entende-se por examinar o cumprimento do requisito extrínseco da tempestividade dos Recursos Voluntários apresentados pelo GRUPO OK e pelos responsáveis a partir da planilha confeccionada abaixo:

RECORRENTE	INTIMAÇÃO	AR - Fls.	PRAZO FATAL	PROTOCOLO
LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA	17/02/2017 (sexta)	31.645	<b>21/03/2017</b>	<u>21/03/2017</u>
LUIZ ESTEVÃO DE O. NETO	17/02/2017 (sexta)	31.646	<b>21/03/2017</b>	<u>21/03/2017</u>
CLEUCY M. DE OLIVEIRA	17/02/2017 (sexta)	31.647	<b>21/03/2017</b>	<u>21/03/2017</u>
CLEUCI ESTEVÃO DE OLIVEIRA	17/02/2017 (sexta)	31.648	<b>21/03/2017</b>	<u>21/03/2017</u>
ILCA MARIA E. DE O. LIRA	17/02/2017 (sexta)	31.649	<b>21/03/2017</b>	<u>21/03/2017</u>
GRUPO OK	20/02/2017 (segunda)	31.650	<b>22/03/2017</b>	<u>20/03/2017</u>

BRASILIENSE FUTEBOL CLUBE	23/02/2017 (quinta)	31.651	<b>27/03/2017</b>	<u>21/03/2017</u>
FERNANDA M. O. RESENDE	17/02/2017 (sexta)	31.652	<b>21/03/2017</b>	<u>21/03/2017</u>

De fato, tem-se que os Recursos apresentados pelo GRUPO OK e pelos responsáveis CLEUCI MEIRELES ESTEVÃO DE OLIVEIRA, CLEUCY MEIRELES DE OLIVEIRA, FERNANDA MEIRELES ESTEVÃO DE O. RESENDE, ILCA MARIA ESTEVÃO DE OLIVEIRA LIRA, BRASILIENSE FUTEBOL CLUBE, LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA e LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA NETO foram formalizados dentro do prazo de 30 (trinta) dias a que alude o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72<sup>1</sup>, o que significa dizer, portanto, que os Recursos preenchem o requisito da tempestividade.

Além do mais, note-se que todos os Recursos foram assinados por profissionais legalmente habilitados para tanto, de modo que o requisito da legitimidade, de cada qual, também resta preenchido.

Considerando, pois, que os Recursos Voluntários foram apresentados tempestivamente e preenchem os demais pressupostos de admissibilidade recursais, devo conhecê-los e, por isso mesmo, passo a apreciá-los e examinar as alegações preliminares e meritórias que restaram formuladas pelo GRUPO OK e pelos responsáveis.

## **2. Das Premissas adotadas por este Julgador – Inteligência do Artigo 489, § 1º do CPC**

Antes de mais nada, observe-se, de plano, que, se é certo que as decisões judiciais e administrativas devem ser proferidas com observância aos princípios do contraditório e da ampla defesa previstos no artigo 5º, LV da Constituição Federal<sup>2</sup>, também é certo que os respectivos julgadores não estão obrigados a analisar e enfrentar cada um dos argumentos levantados pelas partes, desde que a(s) respectiva(s) alegação(ões) não tenha(m) o condão de infirmar a conclusão adotada pelo julgador.

Conforme preceitua o artigo 489, § 1º, inciso IV do Código de Processo Civil o qual, por óbvio, possui natureza de norma processual e, portanto, por força do seu próprio artigo 15<sup>3</sup>, deve ser aplicado supletiva e subsidiariamente ao Decreto nº 70.235/72 e à Lei nº 9.784/99, não considera fundamentada a decisão que não enfrenta todos os argumentos deduzidos que, em tese, são capazes de infirmar a conclusão adotada pelo julgador. Veja-se:

### **“Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015”**

#### **Seção II- Dos Elementos e dos Efeitos da Sentença**

<sup>1</sup> Cf. Decreto nº 70.235/72. Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

<sup>2</sup> Cf. Constituição Federal de 1998. Art. 5º (omissis). LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

<sup>3</sup> Cf. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

**Art. 489.** São elementos essenciais da sentença:

[...]

**§ 1º** Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

[...]

**IV** - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador.”

É possível retirar do dispositivo uma consequência prática de suma relevância. É que há duas técnicas distintas de fundamentação das decisões: (i) a exauriente (ou completa) e (ii) a suficiente. De fato, a previsão legal em comento deixou uma brecha ao julgador ao prever que *a exigência de enfrentamento se limita aos argumentos que, em tese, são aptos a infirmar o seu convencimento*, de modo que o objetivo aí é afastar a exigência, por parte do julgador, de enfrentar os argumentos irrelevantes e/ou impertinentes ao objeto da lide, liberando-o da atividade valorativa inútil. Entretanto, a previsão não pode ser desvirtuada ao ponto de levá-lo a manter o sistema de *fundamentação suficiente* a partir da afirmação, padronizada, de que os demais argumentos suscitados pela(s) parte(s) não eram, ou não são, capazes de influenciar, nem mesmo em tese, o próprio resultado do julgamento tal qual decidido<sup>4</sup>.

A rigor, note-se que o próprio artigo 31 do Decreto nº 70.235/72 também dispõe que a decisão deve se referir, expressamente, às razões de defesa suscitadas pelo(s) impugnante(s) contra todas as exigências, cuja redação segue transcrita abaixo:

**“Decreto nº 70.235/72**

**Art. 31.** A decisão conterà relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).”

Ao abordar o princípio da ampla competência decisória, James Marins<sup>5</sup> revela que

“Toda a matéria de defesa produzida pelo contribuinte deve ser conhecida e apreciada pelo órgão da Administração encarregado do julgamento do conflito fiscal. Não pode se escusar a autoridade julgadora - em homenagem à garantia

<sup>4</sup> NEVES, Daniel Amorim Assumpção. Novo Código de Processo Civil Comentado. 1. ed. Salvador: Editora JusPodvm, 2016. Não paginado.

<sup>5</sup> MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro: administrativo e judicial. 7a ed. São Paulo: Dialética, 2014. p. 189/190.

constitucional da ampla defesa - de apreciar matéria formal ou material, de Direito ou de fato, questões preliminares e de mérito.

Quer se tratem de questões concernentes à mera irregularidade formal do auto de infração, quer se trata de alegação de ilegalidade ou inconstitucionalidade de norma jurídica tributária, toda a matéria de defesa deve ser formalmente apreciada. Não se realiza ampla defesa sem o direito à cognição formal e material ampla, pois em se recusando a Administração a apreciar qualquer dos elementos fáticos ou jurídicos que estejam contidos na impugnação formulada haverá restrição do direito de ampla defesa, a macular o Processo Administrativo fiscal.”

A premissa que deve ser aqui fixada é de que o julgador estará dispensado de analisar cada um dos argumentos trazidos aos autos pelo(s) impugnante(s) (aspecto objetivo) desde que não sejam relevantes à decisão a ser proferida e, portanto, não sejam capazes de infirmar a conclusão tal qual adotada (aspecto subjetivo). E, aí, torna-se imprescindível saber se tais argumentos são, ou não, capazes de infirmar o próprio resultado do julgamento, de modo que é imperioso notar, de plano, que essa análise está intimamente vinculada ao próprio conhecimento e ao eventual enfrentamento daquelas alegações que não foram analisadas pela Autoridade julgadora *a quo* e que foram devolvidas à Autoridade julgadora revisora, que, a rigor, e ao exercer o seu mister, tem de observar, dentre outros, os princípios da não supressão de instâncias e do duplo grau de jurisdição.

Acrescente-se, ainda, que a jurisprudência do próprio Superior Tribunal de Justiça – STJ é uníssona no sentido de que o julgador não está obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos ou apreciar todos os dispositivos de lei invocados pelas partes quando, por outros meios que lhe sirvam de convicção, tenha encontrado motivação suficiente para dirimir a controvérsia. Confira-se:

‘PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CDA. PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ. REGULARIDADE DO TÍTULO EXECUTIVO. RECURSO ESPECIAL. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL NÃO CONFIGURADA. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 1.022 DO CPC. CONTROVÉRSIA DE MÉRITO DO RECURSO DEMANDA REEXAME DE FATOS E PROVAS. SÚMULA N. 7 DO STJ. ENTENDIMENTO EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ. AGRAVO INTERNO. DECISÃO MANTIDA.

I - Na origem, trata-se de execução fiscal ajuizada pela União (Fazenda Nacional) contra a sociedade empresária, objetivando a obtenção de créditos constantes em certidões de dívida ativa, conforme especificado na inicial (fl. 3). A executada opôs exceção de pré-executividade, acolhida na sentença para declarar a nulidade das certidões de dívida ativa e a consequente extinção da execução (fl. 190). No Tribunal a quo, deu-se provimento à apelação da União. O recurso especial foi inadmitido.

II - No caso, não há que se falar em negativa de prestação jurisdicional. A parte recorrente aduziu que: "Embora o v. acórdão tenha considerado a inexistência de prova inequívoca capaz de desconstituir a presente cobrança, esse teve que se recorrer ao procedimento administrativo acostado aos autos em momento posterior à distribuição para conseguir identificar a origem e natureza do crédito ora exigido. Pois o título executivo que consubstancia o presente feito não menciona especificamente a disposição de lei em que se funda." (fl. 327). Ocorre que tais razões consistentes em alegada omissão visam apenas à rediscussão de matéria já decidida com fundamento suficiente quando do julgamento do mérito do recurso.

III - Consoante a jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça, o julgador não está obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos ou apreciar todos dispositivos de lei invocados pelas partes quando, por outros meios que lhe sirvam de convicção, tenha encontrado motivação suficiente para dirimir a controvérsia; devendo, assim, enfrentar as questões relevantes imprescindíveis à resolução do caso. Nesse sentido: AgInt no AREsp 1.575.315/PR, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 10/6/2020; REsp 1.719.219/MG, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 23/5/2018; AgInt no REsp n. 1.757.501/SC, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 3/5/2019; AgInt no REsp n. 1.609.851/RR, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe 14/8/2018.

IV - No mérito, o recurso especial não comporta seguimento. No caso, o Tribunal de origem decidiu a causa mediante fundamento suficiente de que não há razão para o acolhimento da nulidade do título. Fundamentou o acórdão recorrido no fato de que não foram demonstradas as alegadas nulidades da CDA, em especial por terem sido atendidos os requisitos legais, bem como diante do fato de que informações detalhadas não precisam constar da CDA, bastando a consulta ao processo administrativo. Assim, não cabe o conhecimento da pretensão recursal que implicaria o revolvimento do conjunto fático-probatório dos autos. Incidência do Enunciado Sumular n. 7/STJ.

V - Ainda que fosse superado esse óbice, o acórdão recorrido está em consonância com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, de que a Certidão de Dívida Ativa goza de presunção de certeza e liquidez, cujo ônus de ilidi-la é do contribuinte. Ademais, a juntada do processo administrativo, caso imprescindível à solução da controvérsia, especialmente para subsidiar as nulidades arguida, também é ônus do contribuinte. A propósito: EDcl no AgInt no AREsp 1.203.836/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 11/4/2018.

VI - Ainda, não superado o óbice relativo à incidência da Súmula n. 7 do STJ, anote-se que, quanto ao dissídio jurisprudencial, a necessidade do reexame da matéria fática impede a admissão do recurso especial tanto pela alínea a quanto pela alínea c do permissivo constitucional. Nesse sentido: AgInt no AREsp

1.645.528/SP, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 29/4/2021; AgInt no AREsp 1.696.430/SP, relator Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, Terceira Turma, DJe 29/4/2021; AgInt no REsp 1.846.451/RO, relator Ministro Raul Araújo, Quarta Turma, DJe 29/4/2021; AgInt no AREsp 1.587.157/RJ, relator Ministro Moura Ribeiro, Terceira Turma, DJe 4/6/2020.

VII - Agravo interno improvido.

(AgInt no AREsp n. 1.925.820/RS, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 21/3/2022, DJe de 24/3/2022).”

Portanto, conforme relatado os recursos voluntários apresentados pelo *Grupo OK Construções e Incorporações LTDA – EPP* e pelos responsáveis solidários apresentam suas alegações divididas em inúmeros tópicos e subtópicos. Da mesma forma, a Termo de Verificação Fiscal apresenta suas acusações em outros tantos títulos e subtítulos. Assim, considerando que o órgão julgador não está obrigado a se pronunciar acerca de todos os argumentos suscitados pelas partes se os pontos analisados são suficientes para motivar e fundamentar sua decisão, por maior razão não se obriga a enfrentar da mesma forma, sequência e sistematização as alegações apresentadas.

Dito isto, passemos, então, a analisar as alegações recursais formuladas pelo *Grupo OK Construções e Incorporações LTDA – EPP* para, na sequência, analisar as questões suscitadas pelos Responsáveis.

### **3. Da Análise do Recurso Voluntário Interposto pelo GRUPO OK**

#### **3.1. Da Análise das Alegações Preliminares formuladas pelo GRUPO OK**

##### **3.1.1. Da inexistência de Nulidade decorrente da Ausência de Intimação Válida quando há o comparecimento espontâneo a partir da apresentação da Impugnação**

A empresa atuada sustenta, em preliminar, a nulidade da notificação por edital, por considerar que *“a intimação do contribuinte deverá ser feita pessoalmente, por via postal ou por via eletrônica, sendo certo que, somente se qualquer dos referidos meios restar infrutífero, poderá a intimação do contribuinte ser efetuada por meio de edital”* (fl. 31.671).

Confira-se, portanto, o que dispõe o artigo 23 do Decreto nº 70.235/72 na parte que aqui nos interessa:

#### **“Decreto nº 70.235/72**

**Art. 23.** Far-se-á a intimação:

I -pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

[...]

**§ 1º** Quando resultar improficuo um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I - no endereço da administração tributária na internet; (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

III - uma única vez, em órgão da imprensa oficial local. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)”

De fato, a comunicação por edital é, por assim dizer, uma forma de intimação ficta ou presumida e deve ser utilizada nas hipóteses em que a localização do contribuinte é considerada incerta ou não sabida, de modo que a adoção por essa modalidade de intimação deve ser realizada apenas quando existirem fortes razões que justifiquem tal medida que, por sua natureza, deve ser considerada um tanto excepcional. O edital, pois, é o instrumento de que a Administração se utiliza para tornar público o chamamento do contribuinte à repartição para cumprir determinada ordem, porque, sem ela, a eventual defesa do sujeito passivo ficaria prejudicada<sup>6</sup>.

Pode-se afirmar que a obrigação que os contribuintes têm de informar às fazendas públicas a realização de eventuais alterações cadastrais apresenta natureza acessória, nos termos do que prescreve o artigo 113, § 2º do Código Tributário Nacional, o qual, a rigor, dispõe que as obrigações acessórias decorrem da *legislação tributária* e têm por objeto as prestações previstas no interesse da arrecadação ou da Fiscalização de tributos<sup>7</sup>.

Em outras palavras, o dever legal do contribuinte em manter o seu endereço junto à Administração Tributária sempre atualizado consiste, pois, em obrigação acessória que, enquanto tal, decorre da *“legislação tributária”*, que, aliás, *“compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”*, nos termos do que estabelece o artigo 96 do

<sup>6</sup> NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado* (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

<sup>7</sup> Cf. Lei n. 5.172/66. Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Código Tributário Nacional. A propósito, destaque-se que o artigo 100 do Código Tributário Nacional acabou dispondo acerca das normas complementares, conforme se pode observar adiante:

**“Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**

**SEÇÃO III - Normas Complementares**

**Art. 100.** São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

**Parágrafo único.** A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.” (grifei).

Os atos normativos expedidos pelas Autoridades administrativas a que se refere o artigo 100, inciso I do CTN são, dentre outros, as instruções normativas, os atos declaratórios normativos, as portarias, as ordens de serviços etc. A título de informação, registre-se que os atos da Administração no âmbito estrito do Direito Administrativo apenas vinculam os seus servidores, sendo que, em matéria tributária, porém, tais atos da Administração projetam efeitos perante os próprios contribuintes<sup>8</sup>.

À época da Intimação, encontrava-se vigente a Instrução Normativa RFB nº 1.470, de 30 de maio de 2014, a qual dispunha que a empresa estaria obrigada a atualizar qualquer alteração referente aos seus dados cadastrais. Confira-se:

**“Instrução Normativa RFB nº 1.470/2014**

**CAPÍTULO V - DA ALTERAÇÃO DE DADOS CADASTRAIS**

**Art. 22.** A entidade está obrigada a atualizar no CNPJ qualquer alteração referente aos seus dados cadastrais até o último dia útil do mês subsequente ao de sua ocorrência.

**§ 1º** No caso de alteração sujeita a registro, o prazo a que se refere o caput é contado a partir da data do registro da alteração no órgão competente.”

<sup>8</sup> PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, Não paginado.

Na hipótese dos autos, confira-se que, no Termo de Constatação Fiscal (fl. 29.969), a Autoridade fiscal informa o seguinte:

*“No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, e nos termos dos arts. 904, 911 e 927 do Decreto n° 3.000, de 26/03/1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), e do art 6º da Lei 10.593/2002, com redação dada pelo art 9º da lei 11.457/2007, **comparecemos, na manhã do dia 09/12/2014**, às 11h10, ao **Setor de Autarquias Sul (SAUS), Quadra 05, Bloco K, Sala 617, Asa Sul, Brasília -DF**, com o intuito de dar ciência ao contribuinte em epígrafe do Processo Fiscal N° 14041-720.086/2014-22. Entretanto, na localidade supracitada fomos informados por funcionários da administração do edifício que o GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA não estava estabelecido na referida sala comercial. Por sua vez, a Sra. FRANCISCA DAS CHAGAS DE OLIVEIRA MARQUES, CPF: 968.857.421-04, confirmou essa informação. Cumpre destacar que, **em 12/09/2014, em visita à sala comercial em questão**, restou constatado que ela estava sendo utilizada pela empresa FERREIRA, MOTA, KALUME ADVOGADOS (CNPJ 07.720.558/0001-90). O Sr. RAFAEL MOREIRA MOTA (CPF: 818.734.251-04), sócio-administrador desse escritório de advocacia, apresentou Contrato Particular de Locação de Imóvel Comercial para comprovar que sua empresa utilizava essa sala comercial desde dezembro de 2011. O contrato anexo a esse termo corrobora essa afirmação”.*

O que causa estranheza é o fato de que, neste mesmo endereço, a Autoridade fiscal realizou profícuas intimações pessoais à Recorrente autuado. É ver-se:

- Termo de Início de Fiscalização de 10.04.2014, com ciência pessoal em 15.04.2014 (fls. 356/358);
- Termo de Reintimação Fiscal TRF 001/2014 de 16.05.2014, com ciência pessoal em 16.05.2014 (fls. 360/361);
- Termo de Reintimação Fiscal TRF 002/2014 de 07.07.2014, com ciência pessoal em 15.07.2014 (fls. 362/363); e
- Termo de Constatação Fiscal TCF 001/2014 de 05.11.2014, com ciência pessoal em 07.11.2014 (fls. 364/366).

Duas situações merecem destaque acerca das referidas intimações realizadas pela Autoridade fiscal:

- (i) Todos os termos foram pessoalmente cientificados por procurador com poderes para “receber citações da fiscalização” até 30.12.2014 (fl. 359); e
- (ii) Após a visita à “sala comercial em questão”, em **12.09.2014**, a que se refere o Termo de Constatação Fiscal (fl. 29.969), que fundamentou a intimação por edital, a Autoridade fiscal cientificou pessoalmente a empresa autuada, em data posterior no mesmo endereço, do Termo de Constatação Fiscal TCF n° 001/2014, com ciência pessoal em **07.11.2014** (fls. 364/366).

Acerca da Notificação por Edital, assim restou consignado pela Autoridade julgadora de 1ª instância (fls. 31.281):

“Temos então que, diferentemente do que alega a empresa, a fiscalização buscou fazer a intimação pessoal, só não conseguindo por ela não ser encontrada no endereço informado à Receita Federal.”

Portanto, ao contrário do que concluiu a Autoridade julgadora de piso, a empresa autuada foi encontrada anteriormente, por diversas vezes, no endereço informado à Receita Federal.

Entretanto, constata-se não ter havido qualquer prejuízo à defesa, já que a empresa autuada compareceu espontaneamente aos autos, conforme se verifica do Despacho de fls. 30.002, e, apresentou, oportunamente, sua Impugnação, conforme se observa do Despacho de Encaminhamento de fls. 30.239.

É imperioso destacar que o eventual vício na intimação foi plenamente suprida pela apresentação espontânea da Impugnação por parte da empresa recorrente, na mesma linha de raciocínio que fundamenta o artigo 239, §1º do Código de Processo Civil, cuja aplicação é realizada de forma subsidiária ao PAF. Confira-se:

**“Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**

**Art. 239.** Para a validade do processo é indispensável a citação do réu ou do executado, ressalvadas as hipóteses de indeferimento da petição inicial ou de improcedência liminar do pedido.

**§ 1º** O comparecimento espontâneo do réu ou do executado supre a falta ou a nulidade da citação, fluindo a partir desta data o prazo para apresentação de contestação ou de embargos à execução.”

A rigor, note-se que a jurisprudência deste Tribunal Administrativo vem entendendo que a ausência de intimação válida se trata de vício sanável com o comparecimento espontâneo do contribuinte:

**“Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Exercício: 2007

FALTA DE INTIMAÇÃO - VÍCIO SANÁVEL POR COMPARECIMENTO ESPONTÂNEO DO CONTRIBUINTE. NÃO DEMONSTRAÇÃO DE PREJUÍZO. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA NÃO PREJUDICADOS.

Tendo sido intimado o contribuinte em endereço que não era o seu mas protocolizada e conhecida a manifestação de conformidade, não há qualquer nulidade pois não demonstrado qualquer prejuízo ao contribuinte.

(Processo n. 10120.728985/2013-51. Acórdão n. 1401-002.687. Conselheira Relatora Letícia Domingues Costa Braga. Sessão de 14.06.2018. Data da publicação em 31.08.2018).”

Com efeito, e ainda que a intimação do lançamento tributário não tenha sido realizada nos estritos termos do artigo 23 do Decreto nº 70.235/72, o comparecimento espontâneo do contribuinte aos autos para apresentar a Impugnação possui o condão de suprir a ausência de intimação válida, aplicando-se, subsidiariamente, o artigo 239, § 1º do Código de Processo Civil, daí por que a preliminar de nulidade de intimação tal qual formulada deve ser de todo rejeitada.

### **3.1.2. Da Validade do Mandado de Procedimento Fiscal e da Inexistência de Nulidade**

A Empresa autuada alega a nulidade dos Autos de infração tendo em vista que o Mandado de Procedimento Fiscal “além de não incluir o IRRF como tributo a ser fiscalizado, a fiscalização limitava-se à Empresa Grupo OK Construções e Incorporações Ltda”. Ou seja, não há notícia da expedição de MPF autorizando a fiscalização de Empresas incluídas na presente autuação, quais sejam: Benfica Construções e Incorporações Ltda. EPP; CIM Constr. E Incorp. Moradia Ltda.-ME; Construtora Santa Tereza; EGA Administração Participantes e Serviços Ltda.; EPS Prestação de Serviço na Construção Civil Ltda. ME; Grupo OK Construções e Empreendimentos; JB Gestora de Ativos e Participações S.A; Magnum Construções e Incorporações; Manifesto Construções e Incorporações; Partpar - Administração e Participações; POK Construções e Incorporações Ltda. ME; Saenco Saneamento e Construções” (fls. 31.674/31.675).

A rigor, registre-se que não é de hoje que os efeitos sobre o lançamento fiscal decorrentes de irregularidades no MPF ou no TDPF têm provocado acaloradas discussões tanto por parte da jurisprudência, quanto por parte da própria doutrina. A doutrina tem sustentado que, uma vez que os lançamentos devem ser lavrados em decorrência de procedimentos inaugurados pelo MPF ou TDPF, a inobservância aos respectivos requisitos procedimentais acaba ensejando a invalidade do próprio lançamento.

Nas palavras de Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López<sup>9</sup>:

“Assim, irregularidade no MPF configura-se vício de procedimento que pode acarretar a invalidade do lançamento. Esses vícios, no entanto, são passíveis de serem sanáveis no decorrer do procedimento fiscal pela supressão da omissão ou pela repetição do ato tido por irregular. Observe-se, contudo, que a emissão do MPF depois de lavrado o auto de infração não tem o condão de eliminar o vício formal no procedimento de fiscalização, pois justamente o Mandado foi criado para assegurar transparência ao trabalho fiscal. A própria finalidade da existência do MPF estaria prejudicada se fosse possível sanar a irregularidade a qualquer tempo”.

<sup>9</sup> NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

Nesse contexto, destaque-se, ainda, que este Tribunal Administrativo também foi palco de debates dos mais técnicos sobre os efeitos que as supostas irregularidades do MPF ou TDPF poderiam provocar no lançamento tributário, sendo que, de uns anos para cá, a jurisprudência passou a sustentar, de forma uníssona, o entendimento de que o MPF ou TDPF consiste em mero instrumento de controle da Administração Tributária e, portanto, eventuais irregularidades na sua emissão ou prorrogação não legitimam a anulação do lançamento, conforme se verifica dos precedentes abaixo reproduzidos:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2003

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF consiste em mero instrumento de controle da Administração Tributária. Eventuais irregularidades na sua emissão ou prorrogação não legitimam a anulação do lançamento.

[...]

(Processo nº 13888.001268/2007-57. Acórdão nº 2002-005.135. Sessão de 20/05/2020. Acórdão publicado em 05/06/2020.

\*\*\*

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2003

PRELIMINAR DE NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF se constitui em mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária e irregularidades em sua emissão, alteração ou prorrogação não são motivos suficientes para se anular o lançamento, bem como não acarreta nulidade do lançamento a ciência do auto de infração após o prazo de validade do MPF.

[...]

(Processo nº 15586.001793/2008-83. Acórdão nº 2402-009.409. Sessão de 15/01/2021. Acórdão publicado em 08/02/2021).”

E tanto é que, em sessão do Pleno realizada em 06/08/2021, este Tribunal acabou editando a Súmula Vinculante nº 171, vigente a partir de 16/08/2021, cuja redação segue reproduzida abaixo:

**“Súmula CARF nº 171**

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).”

Com base nessa linha da fundamentação, entendo por rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração tal qual aventada.

### 3.1.3. Da Alegação de Decadência parcial do Crédito Tributário

Nesta seção, veja-se o que a Recorrente alega a ocorrência da decadência dos créditos tributários de IRPJ e CSLL relativos ao 1º, 2º e 3º trimestres de 2009, bem como dos créditos de PIS e COFINS dos meses de janeiro a novembro de 2009, e, ainda, dos créditos de IRRF anteriores a 25/11/2009. Confira-se:

*“Os créditos tributários de IRPJ e CSLL relativos ao primeiro, segundo e terceiro trimestres de 2009, bem como os créditos de PIS e COFINS dos meses de janeiro a novembro de 2009, e ainda, os créditos de IRRF anteriores a 25/12/2009, estão atingidos pela decadência, tendo em vista que a notificação da Empresa Impugnante acerca da lavratura do Auto de Infração se deu somente em 26/12/2014”, de modo que “cabe apontar a necessária aplicação ao caso concreto da regra prevista no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, vez que:*

*(i) Diversamente do quanto exposto pela Fiscalização, a Impugnante, em momento algum, praticou atos com dolo, fraude ou simulação, conforme se verá em tópico próprio.*

*(ii) Embora a própria Fiscalização tenha reconhecido a existência de pagamento parcial, a Impugnante junta os anexos comprovantes de pagamentos dos tributos (doc. 06), o que atrai o entendimento firmado pelo E. Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 973.733, submetido ao rito dos recursos repetitivos nos termos do artigo 543-C do Código de Processo Civil, acerca da aplicação da regra prevista no artigo 150, § 4º, do CTN”.*

Dito isto, veja-se, de logo, que a decadência é disciplinada, basicamente, nos artigos 150, § 4º e 173, inciso I do Código Tributário Nacional, conforme se verifica abaixo:

**“Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**

#### **SEÇÃO II - Modalidades de Lançamento**

**Art. 150.** O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

\*\*\*

#### SEÇÃO IV - Demais Modalidades de Extinção

**Art. 173.** O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Observe-se que o instituto da *decadência* tributária é disciplinado por, no mínimo, três normas jurídicas distintas, cujas hipóteses, além do fator *tempo*, conformam-se pela combinação dos seguintes critérios positivos: (i) atribuição legal ou não ao sujeito passivo do dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade; (ii) ocorrência, ou não, do pagamento antecipado, ainda que de forma parcial; e, por fim, (iii) a existência, ou não, de dolo, fraude ou simulação.

A propósito, confira-se que, ao apreciar o Recurso Especial nº 973.733/SC, o qual foi julgado sob a sistemática do artigo 543-C do CPC/1973, o Superior Tribunal de Justiça – STJ acabou concluindo que o prazo de decadência previsto no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional deve ser aplicado apenas nas hipóteses em que o sujeito passivo antecipa o pagamento do tributo e desde que não seja comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação. É ver-se:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inoocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006,

DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)."

O STJ acabou fixando a tese do Tema Repetitivo nº 163 nos seguintes termos:

"O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em

que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.”

De acordo com tal entendimento, a regra de decadência prevista no artigo 150, § 4º do CTN só deve ser aplicada nos casos em que o sujeito passivo tiver antecipado o pagamento do imposto e desde que não haja, no caso, comprovação de que tenha atuado com dolo, fraude ou simulação, porque, do contrário, prevalecerá a regra decadal constante do artigo 173, inciso I do CTN.

É de se reconhecer que os entendimentos fixados pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal ao julgar os recursos com repercussão geral reconhecida ou repetitivos devem ser reproduzidos pelos Conselheiros deste Tribunal, nos termos do artigo 99 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/ 2023. In verbis:

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

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

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

Acrescente-se, ainda, que este Tribunal Administrativo acabou sumulando o entendimento no sentido de que a contagem do prazo decadal será realizada com fundamento no artigo 173, inciso I do CTN nas hipóteses em que restar caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Veja-se:

**“Súmula CARF nº 72**

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadal rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).”

Pois bem. No caso em tela, percebe-se que a Autoridade fiscal entendeu por aplicar a multa na modalidade qualificada de 150%, haja vista que, no seu entendimento, restou configurada a conduta dolosa por parte do Grupo OK quanto a utilização de inúmeras empresas de

fachada, o que acabou impedido ou retardando o conhecimento, por parte do Fisco, das informações atinentes aos fatos geradores aqui discutidos. Confira-se:

#### **“10 Da Multa de Ofício**

387. O contribuinte sonegou tributos em todo período fiscalizado (2009 a 2013), de forma intencional, com a utilização de dezenas de pessoas jurídicas inexistentes, simulação, fraude e confusão patrimonial visando a, entre outros, impedir ou retardar o conhecimento, por parte da Administração Tributária, de receitas auferidas em sua atividade empresarial. Segue abaixo o detalhamento das multas aplicadas.

388. O art. 44 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, determina que:

[...]

Isto posto, as multas de ofício descritas no artigo 44 da Lei no 9.430, de 27/12/1996, foram qualificadas, totalizando 150% (cento e cinquenta por cento), calculadas sobre os tributos não recolhidos, em relação ao **período de 01/2009 a 12/2013**, conforme artigo 957, inciso II do RIR/99.”

De fato, não restam dúvidas de que a regra decadencial que deve ser aplicada, aqui, é aquela prevista no artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional, que dispõe que *“o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”*.

No caso em apreço, veja-se que o GRUPO OK foi intimado da autuação fiscal por meio do Edital DRF/BSB/DF/DIFIS nº 298, de 09/12/2014, que foi afixado em 10/12/2014 e desafixado em 25/12/2014, sendo que os atos aqui discutidos remontam ao período de 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013. Portanto, aplicando-se, à espécie, a regra decadencial prevista no artigo 173, I do Código Tributário Nacional, conclui-se que a Autoridade Fiscal poderia efetuar o respectivo lançamento especialmente do ano de 2009 até 31/12/2014.

Por essas razões, entendo por rejeitar a preliminar de decadência parcial do crédito tributário aqui discutido.

#### **3.1.4. Do Pedido de Vista realizado na Sessão de Julgamento do dia 22/02/2024**

Como visto, o presente processo foi incluído na pauta de julgamento de Fevereiro de 2024, sendo que, quando da realização da sessão de 22/02/2024, e após a leitura do Relatório e da análise das alegações de nulidade em decorrência de *ausência de intimação válida* e em razão *da invalidade do MPF*, as quais, a rigor, foram rejeitas por este Relator, a Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó suscitou, de ofício, a nulidade da Decisão de 1ª instância por preterição ao direito de defesa e, aí, nesse momento, o Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama entendeu por realizar o Pedido de Vista do processo, conforme restou registrado na respectiva Ata de Reunião de Julgamento do Período de 20/02/2024 a 22/02/2024:

“Relator(a): SAVIO SALOMÃO DE ALMEIDA NOBREGA

Processo: 14041.720086/2014-22

Recorrente(s): FAZENDA NACIONAL e GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA

**Decisão:** Vista ao Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama. O relator votou por rejeitar as preliminares de nulidade relativas à ausência de intimação válida e de vício no Mandado de Procedimento Fiscal, no que foi acompanhado por todo o colegiado. A Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó suscitou de ofício a nulidade da decisão de primeira instância, por ausência de fundamentação quanto à análise da preliminar de nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo. Neste ponto, houve o pedido de vista.”

Observe-se que, naquela ocasião, a Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó suscitou, de ofício, a nulidade da Decisão de 1ª instância por preterição ao direito de defesa, uma vez que, no seu entendimento, a 2ª Turma da DRJ/JFA não havia analisado a alegação de nulidade dos lançamentos por erro na identificação do sujeito passivo que, na sua visão, havia sido formulada pelo GRUPO OK em sede de Impugnação.

De fato, reconheça-se que, ao apresentar sua Impugnação, o GRUPO OK formulou a nulidade do Auto de Infração de IRRF em decorrência do equívoco de metodologia, erro de sujeição passiva e tributação de valores em duplicidade, conforme se verifica dos trechos reproduzidos abaixo:

“VI – DO AUTO DE INFRAÇÃO DE IRRF SOBRE PAGAMENTO SEM CAUSA OU BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO

VI.I - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO DE IRRF - EQUÍVOCO DA METODOLOGIA, ERRO DE SUJEIÇÃO PASSIVA E TRIBUTAÇÃO DE VALORES EM DUPLICIDADE

**594.** Conforme descrito, a presente autuação teve por objeto tanto o lançamento de IRPJ sobre rendimentos de diversas pessoas jurídicas, consideradas inexistentes; quanto o lançamento de IRRF sobre pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado, feitos pelas mesmas pessoas jurídicas e imputados à Impugnante.

**595.** A premissa de ambos os lançamentos é a desconsideração da personalidade jurídica de diversas empresas, cuja movimentação financeira e cujos pagamentos foram todos atribuídos e imputados ao Grupo OK Construções e Incorporações. Conforme já demonstrado, tais premissas não se sustentam, vez que cada pessoa jurídica possui personalidade jurídica própria, inexistindo confusão patrimonial.

**596.** Em decorrência do equívoco na premissa adotada pela autoridade autuante, verifica-se evidente erro de metodologia na tributação levada a efeito pela

fiscalização, tanto na eleição do sujeito passivo quanto na eleição da base de cálculo do IRRF.

**597.** Primeiramente, por ser descabida a desconsideração da personalidade jurídica de sociedades que possuem patrimônio e movimentação própria e, portanto, auferiram rendimentos e efetuaram pagamentos, tributados nessas sociedades, conforme já demonstrado.

**598.** Neste passo, exigir da Impugnante IRRF por pagamentos que não tem com ela qualquer relação, já que feitos por outras pessoas jurídicas, a fiscalização equivocou-se na eleição do sujeito passivo. Mesmo que por absurdo fossem procedentes as acusações da autoridade fiscal, poder-se-ia, no máximo, imputar responsabilidade ao Grupo OK Construções e Incorporações, mas nunca dizer que é ele o contribuinte principal.

**599.** Esse fato certamente impossibilita o adequado exercício do direito de defesa da Impugnante, vez que lhe é exigido comprovar o beneficiário de pagamentos de diversas pessoas jurídicas que com ela não possuem relação. O beneficiário e a causa dos referidos pagamentos deveria ter sido apreciado em cada uma das empresas, e não efetuado em conjunto, de modo a impossibilitar o exercício do direito de defesa.

**600.** Ademais, não é permitido ao fisco intimar todas as empresas para que comprovem toda a sua contabilidade (e a de outras empresas), especialmente através de documentação que não lhes é exigida na forma de apuração pelo lucro presumido. É da fiscalização o ônus de prova no presente caso, em que se desconstitui toda a contabilidade da Impugnante.

**601.** Muito pior no presente caso em que se pretendeu exigir da Impugnante a comprovação de todos os pagamentos e de quantidade enorme de empresas distintas entre si, e que, em alguns casos, sequer eram objeto da fiscalização. O entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é de que, sendo ônus da prova do fisco, incabível, sem maiores análises, a glosa de um bloco de contas ou mesmo de pagamentos. Veja-se decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

[...]

**602.** Veja-se que as intimações para que as empresas comprovassem os supostos pagamentos, sempre visavam todos os lançamentos, apresentando toda a documentação. Não há qualquer delimitação de objeto pela fiscalização. E isso para os anos de 2009 a 2012. Cita-se o exemplo da empresa LCC Construções e Participações (conforme Termo de Intimação Fiscal nº 03 do Anexo LCC 01):

[...]

**603.** Apenas para a empresa LCC Construções e Participações, são 1678 itens, ou seja, todos os pagamentos, conforme se vê do mesmo Anexo LCC 01 (integrante

do Auto de Infração), o que se mostrou impossível de cumprir dado o prazo exíguo dado pela fiscalização.

**604.** Desta forma, demonstra-se patente nulidade do lançamento, inclusive por violação do artigo 142 do Código Tributário Nacional, especialmente em razão do erro de metodologia e na eleição do sujeito passivo, o que leva necessariamente ao cancelamento do Auto de Infração de IRRF.” (grifei).

Veja-se que, segundo a Impugnante, a Autoridade fiscal desconsiderou a personalidade jurídica das empresa cuja movimentação financeira e cujos pagamentos foram todos atribuídos e imputados ao Grupo OK e, assim, ao fazê-lo, adotou premissa equivocada relativa à metodologia da tributação que foi levada a efeito, tanto na eleição do sujeito passivo quando na eleição da base de cálculo do IRRF.

E, aí, ao analisar a Impugnação, a 2ª Turma da DRJ/JFA entendeu por rejeitá-la em conjunto com as demais alegações de nulidade que haviam sido arguidas, conforme se verifica dos trechos do Voto transcritos a seguir:

#### “DAS PRELIMINARES E NULIDADES

A arguição de nulidade dos autos de infração deve ser analisada à luz dos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, e assim dispõem:

*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.*

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

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

*§ 3.º. Quando puder decidir o 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. (Acrescido pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)*

*Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.*

Assim, a nulidade de um auto de infração somente se daria em caso de ter sido lavrado por pessoa incompetente ou **com preterição do direito de defesa** (art. 59, I e II). No caso sob exame, os autos de infração foram lavrados por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, autoridade com competência legal para fazê-lo e não há que se falar em preterição do direito de defesa. Em vista de ter sido dado ao contribuinte o direito de apresentar sua impugnação instaurando a fase litigiosa do procedimento, nos termos do disposto no art. 14 do Decreto n.º 70.235/72, e não tendo havido qualquer ato que o impedisse de apresentar na peça, todos os seus argumentos e comprovantes contrários à autuação, **verifica-se que não foram feridos os princípios do contraditório e da ampla defesa.**

**Registre-se, ainda, que, pelas alegações de mérito contidas na impugnação, minuciosas e detalhadas, é possível perceber que o interessado compreendeu inteiramente as circunstâncias que teriam levado à autuação, e pôde se defender perfeitamente, não tendo havido cerceamento do direito de defesa.** (grifei).

Perceba-se que, realmente, a 2ª Turma da DRJ/JFA analisou a respectiva alegação de nulidade do Auto de Infração de IRRF em decorrência do equívoco de metodologia, erro de sujeição passiva e tributação de valores em duplicidade e, no caso, concluiu por rejeitá-la, já que, no seu entendimento, os princípios do contraditório e da ampla defesa não foram violados, porquanto a *“interessada compreendeu inteiramente as circunstâncias que teriam levado à autuação e pôde se defender perfeitamente”*.

Independentemente dos argumentos e fundamentos jurídicos que foram ali sustentados, não há como afirmar, aqui, que a Autoridade julgadora *a quo* omitiu-se e não analisou a respectiva alegação de nulidade e que, por conseguinte, o Acórdão nº 09.61155 deve ser declarado nulo por preterição ao direito de defesa.

Nesse contexto, confira-se, por oportuno, o que o artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72 prevê:

**“Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**

### **CAPÍTULO III - Das Nulidades**

**Art. 59.** São nulos:

[...]

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

Veja-se que a regra prevista no inciso II cuida da nulidade decorrente do cerceamento do direito de defesa, que, no âmbito do processo administrativo fiscal, é garantido

pela Constituição Federal, sendo essa a razão pela qual as decisões administrativas devem ser proferidas em respeito aos princípios do contraditório e ampla defesa.

Nas palavras de Leandro Paulsen, René Bergmann Ávila e Ingrid Schroder Sliwka<sup>10</sup>,

“[A nulidade no processo administrativo fiscal] Só deve ser reconhecida excepcionalmente, quando verificada: a) incompetência do servidor que lavrou praticou o ato, lavrou termo ou proferiu o despacho ou decisão; ou b) violação ao direito de defesa do contribuinte em face de qualquer outra causa, como vício na motivação dos atos (ausência ou equívoco na fundamentação legal do auto de infração), indeferimento de prova pertinente e necessária ao esclarecimento dos fatos, falta de apreciação de argumento de defesa do contribuinte.”

A declaração de nulidade da Decisão de 1ª instância por preterição ao direito de defesa tem fundamento no artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72 e somente deve ser levada a efeito nas hipóteses em que a Autoridade julgadora deixa de analisar e, portanto, omite-se e não aprecia, efetivamente, as respectivas alegações que são relevantes e, por isso, são capazes de infirmar a conclusão ali adotada. Em outras palavras, a nulidade por preterição ao direito de defesa restará configurada, apenas, quando a Autoridade se omite e não aprecia aquelas alegações.

Agora, se as alegações são apreciadas independentemente da fundamentação e dos argumentos fático-jurídicos que são sustentados pela Autoridade na ocasião, não há como afirmar que, em casos tais, a Autoridade é omissa e, por conseguinte, há o cerceamento ao direito de defesa. E foi justamente o que ocorreu no caso em apreço, já que, realmente, a Autoridade julgadora *a quo* analisou a respectiva alegação de nulidade e, ao fazê-lo, sustentou que *a respectiva arguição de nulidade do Auto de infração deveria ser analisada à luz dos artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235/1972*.

Aliás, registre-se, a título de informação, que, até pouco tempo atrás, alguns dos Conselheiros julgadores que compunham esta 2ª Turma da 3ª Câmara sustentavam essa mesma linha de entendimento no sentido de que *somente ensejariam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72*, conforme se verifica dos precedentes citados abaixo:

**“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2000, 2001

**NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.**

<sup>10</sup> PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. Direito processual tributário: Processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 8. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2014, Não paginado.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do que prescreve o artigo 59 do Decreto 70.235/72.

[...]

(Processo nº 10830.002999/2005-25. Acórdão nº 1302-005.929. Conselheiro Relator Flávio Machado Vilhena Dias. Sessão de 16/11/2021).

\*\*\*

#### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

LANÇAMENTO. NULIDADES.

As hipóteses de nulidade no processo administrativo fiscal são bem restritas e estão claramente delineadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72. O que se poderia cogitar a partir das genéricas alegações da interessada seria a preterição do direito de defesa. Contudo, não se vislumbra no lançamento qualquer prejuízo para a defesa do contribuinte. Suas peças impugnatória e recursal foram extensivamente produzidas e demonstram que houve adequada compreensão das motivações fáticas e jurídicas do feito fiscal.

[...]

(Processo nº 11080.007136/2009-61. Acórdão nº 1302-006.086. Conselheiro Relator Ricardo Marozzi Gregorio. Sessão de 09/12/2021).”

Veja-se que, no caso em apreço, a 2ª Turma da DRJ/JFA realmente analisou a respectiva alegação de nulidade do Auto de Infração, bem assim que que não cabe a esta Turma revisora adentrar no mérito das razões ali expostas para, ao final, e a partir de uma valoração jurídica eleita, dispor ou sustentar que os argumentos e a fundamentação ali lançados estão equivocados e/ou são falhos ou, ainda, que a Turma não analisou devidamente a respectiva alegação. O ponto não é esse. A questão é que, de fato, a alegação de nulidade foi analisada e isso já basta para que possamos concluir que, no caso, não houve preterição ao direito de defesa e que, por conseguinte, o Acórdão nº 09-61155 não deve ser anulado.

Com efeito, entende-se por não concordar com as razões expostas pela Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó ao suscitar, de ofício, a nulidade da Decisão de 1ª instância por preterição ao direito de defesa, já que, como visto alhures, a 2ª Turma da DRJ/JFA analisou a respetiva alegação de nulidade e, ao fazê-lo, concluiu por rejeitá-la com fundamento no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, não havendo se falar, portanto, em qualquer cerceamento ao direito de defesa e tampouco na nulidade do Acórdão nº 09-61155.

### **3.1.5. Das Alegações acerca do alegado Grupo Econômico e da Comprovação da Existência de fato das Pessoas Jurídicas cujas Receitas foram imputadas ao GRUPO OK**

De plano, observe-se, que, em seu Recurso Voluntário, o GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA formulou os tópicos *“Do alegado grupo econômico”*, *“Da comprovação da existência de fato das pessoas jurídicas cujas receitas foram imputadas à Recorrente Grupo OK Construções e Incorporações Ltda.”* e *“Do não preenchimento dos requisitos para a desconsideração da personalidade jurídica entre as empresas do alegado grupo econômico”*, os quais, a rigor, apresentam a mesma finalidade no sentido de elidir a sua responsabilidade tributária na condição de contribuinte, de sorte que, uma vez que as alegações ali formuladas confundem-se umas com as outras, entendo por abordá-las, em conjunto, e de forma pormenorizada, no tópico adiante no qual tratarei da alegação de nulidade por erro na eleição do sujeito passivo. Mas isso não significa que as respectivas alegações ali lançadas possam ser visualizadas de logo.

Em síntese, a Recorrente aduz que a Autoridade fiscal procedeu o lançamento do IRPJ, IRRF, além dos respectivos reflexos de CSLL, PIS e COFINS referentes aos anos-calendário de 2009 a 2013 e, além disso, entendeu pro aplicar a multa na modalidade qualificada de 150%.

E, aí, a empresa GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA., ora Recorrente, foi caracterizada como o “centro” do grupo econômico denominado “GRUPO OK”, o qual, a rigor, e segundo a Fiscalização, atuaria na área da construção, incorporação, aluguel de imóveis, além de outras atividades, de modo que a Recorrente, portanto, seria a principal detentora de bens e, também, a responsável pela maior parte das receitas do suposto grupo econômico, daí por que a Autoridade acabou entendendo por considerá-la enquanto contribuinte dos tributos incidentes sobre as receitas e supostos pagamentos sem causa ou sem a identificação do beneficiário das respectivas pessoas jurídicas consideradas inexistentes, as quais, no seu entendimento, integrariam o “grupo econômico” e, na realidade, não exerciam qualquer atividade e, assim, serviam apenas de veículo para o exercício das atividades e o auferimento das receitas pelo GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA., conforme se verifica dos trechos abaixo transcritos:

#### **“TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL**

[...]

#### **“1. Da definição do sujeito passivo**

11. Conforme descrito neste TVF e na representação supracitada, a fragmentação e a criação em série de pessoas jurídicas pelo grupo econômico, apesar da aparente roupagem de legalidade, está envolta em processos de simulação que tiveram por objetivo burlar, não apenas medidas judiciais, mas também a legislação tributária.

12. Mais especificamente, cabe registrar que, com o emprego de um modus operandi similar, tendo como principal alicerce o patrimônio registrado em nome do GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA, sociedades sem capacidade econômica foram montadas com o fito de, dentre outros, fraudar execuções fiscais e dificultar a fiscalização, do grupo econômico. Nesse processo, o GRUPO OK também buscou garantir benefícios tributários indevidos ao tentar se esquivar do correto enquadramento da tributação com base no lucro real por intermédio da pulverização de receitas entre pessoas jurídicas.

13. Diversos aspectos observados pela fiscalização corroboram o entendimento supracitado, revelam a tentativa de desmembramento de uma unidade econômica e denunciam a existência de má-fé e de abuso de personalidade jurídica. Dentre esses aspectos encontram-se:

- O não funcionamento de pessoas jurídicas nos endereços descritos em seus contratos sociais e constantes dos sistemas de informação da Receita Federal do Brasil (RFB);
- A subcapitalização de empreendimentos;
- A inexistência de articulação de fatores produtivos;
- A não emissão de documentos fiscais;
- A confusão patrimonial existente entre pessoas jurídicas e físicas;
- A falta de requisitos legais para atuar regularmente em áreas dos respectivos objetos sociais;
- A adoção de objetos sociais similares para empresas do mesmo núcleo familiar;
- A criação em cascata de pessoas jurídicas após a decretação da indisponibilidade de bens do GRUPO OK;
- A ausência de propósito comercial de supostos empreendimentos;
- As transferências simuladas de bens;
- O reconhecimento por parte da Justiça Federal da existência de laranjas e de pessoas jurídicas “de fachada” no cerne do GRUPO OK;
- A utilização de bens decretados como indisponíveis pela Justiça Federal;
- A ausência de contratos formais;
- A existência de negócios jurídicos simulados e a ausência de receitas oriundas de atividades não relacionadas a bens do GRUPO OK.

[...]

15. Mediante a transferência paulatina e irregular do faturamento do GRUPO OK para outras pessoas jurídicas, e com a utilização de uma estrutura fraudulenta, recheada de interpostas pessoas (“laranjas”) e empresas “de fachada”, o grupo econômico produziu uma confusão patrimonial de tal ordem que impossibilitou não só a identificação do patrimônio de cada pessoa jurídica, mas também a individualização dos fatores de produção associados a cada uma delas.

16. A despeito de toda uma estrutura formal, que buscava simular a existência de empreendimentos autônomos, independentes, verificou-se que, isoladamente, pessoas jurídicas vinculadas ao grupo econômico em tela não possuíam diversos fatores de produção, nem funcionavam como empreendimentos de fato. Somente no conjunto, com a reunião dos fatores de produção de cada uma dessas “empresas” é que prevaleceria a existência de uma unidade econômica.

17. No presente caso, a empresa que está no cerne da unidade econômica do GRUPO OK é a GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA, proprietária de mais de 1.000 (mil) imóveis na capital federal, principal detentora de bens e responsável pela maior parte das receitas do grupo econômico. Com declarações fiscais esvaziadas, que não espelham seu verdadeiro faturamento e traduzem manobras fraudulentas promovidas por seus administradores para ocultar receitas transferidas artificialmente para outras pessoas jurídicas, o GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES buscava fazer revezamentos na interposição da exploração de atividades econômicas.

18. Nesse contexto e levando em consideração a realidade fática observada, a fiscalização optou por imputar obrigações tributárias para a figura de maior expressão no grupo econômico, a GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA.

19. Não faria sentido imputar lançamentos para pessoas jurídicas já declaradas como “de fachada” pela justiça, ou para “empresas” inexistentes de fato, sobretudo quando resta comprovado que a movimentação financeira dessas teóricas empresas não é oriunda do capital, nem das próprias receitas dessas “empresas”, mas principalmente da utilização de imóveis em nome do GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA (...).

[...].”

## 2 Grupo econômico

### 2.1 Caracterização do grupo econômico

26. Este item aborda o grupo econômico constituído inicialmente pela empresa **GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA**, CNPJ 01.535.160/0001-06, cujo principal administrador e sócio é o Sr. **LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA NETO**. O grupo econômico atua na área de construção, incorporação, aluguel de imóveis, além de outras atividades.

[...]

32. Verifica-se que embora a pessoa jurídica **GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA** (CNPJ 01.535.160/0001-06) possua um patrimônio elevado, com mais de 1.000 imóveis, a receita declarada nos anos de 2009 a 2013 e a movimentação financeira são insignificantes. Entretanto, outras pessoas jurídicas do grupo econômico, que não possuem patrimônio apresentaram

expressiva movimentação financeira durante esse período, embora nem todas declarem receitas.

33. Observa-se também que a movimentação financeira, oriunda basicamente das receitas de aluguéis, migrou ao longo dos anos entre as pessoas jurídicas componentes do grupo econômico. Em geral 5 ou 6 pessoas jurídicas concentram a movimentação financeira de todo o grupo econômico, sendo que há um revezamento das mesmas ao longo do tempo.

[...]

36. Esta situação confirma inequivocamente a forma de atuação do Sr. LUIZ ESTEVÃO, qual seja, esvaziar as atividades do **GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA** (CNPJ 01.535.160/0001-06), real proprietário dos imóveis, transferindo os recursos financeiros para pessoas jurídicas recém-criadas, que não dispõem de patrimônio nem de capacidade operacional. Ou seja, essas novas pessoas jurídicas funcionam, na realidade, como interpostas pessoas.

[...]

39. Fica evidente, com base nessas informações, a existência do grupo econômico, centradas nas figuras do Sr. **LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA NETO** e familiares e da pessoa jurídica **GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA**. Essas informações deixam claro também, como já asseverado pela Justiça Federal, a confusão patrimonial entre os componentes do grupo econômico.”

Segundo a Fiscalização, diante da constituição das pessoas jurídicas, o GRUPO OK acabou criando negócios jurídicos para dar um ar de legalidade aos atos praticados pelo Grupo, bem assim que a prática de negócios jurídicos os quais, de acordo com a Autoridade fiscal, foram simulados, produziu uma confusão patrimonial de tal ordem que impossibilitou a individualização do patrimônio das pessoas jurídicas vinculadas ao GRUPO, de sorte que, no final, a Autoridade considerou as empresas como “inexistentes de fato”, conforme se verifica das passagens transcritas a seguir:

### 5 Negócios Jurídicos Simulados

[...]

109. A partir da legislação descrita acima, é possível verificar a utilização de negócios jurídicos simulados pelo GRUPO OK, comandado por LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA NETO, para dar um ar de legalidade e de veracidade aos atos praticados pelo Grupo. O Sr. LUIZ ESTEVÃO se utiliza de pessoas jurídicas de fachada, preexistentes, ou criadas indiscriminadamente, em nome de “laranjas” e familiares, visando explorar seu patrimônio por intermédio de terceiros e frustrar execuções.

Tais pessoas jurídicas, também conhecidas como empresas de prateleira, possuem o mesmo objeto social e têm suas subdivisões de endereço por letras do alfabeto. Pelos endereços declarados, nota-se que a única diferença de domicílio entre diversas pessoas jurídicas é a letra definida para a mesma (parte A, parte B, parte C, etc.), conforme já descrito neste relatório.

[...]

111. A manipulação de tais pessoas jurídicas é claramente demonstrada na movimentação financeira e de receitas do grupo. Em média, cinco delas concentram toda a movimentação financeira do conglomerado, sendo realizado, com frequência, um revezamento entre as que são utilizadas em cada período. As que deixam de movimentar recursos, voltam à prateleira para um possível uso posterior.

## **6 Confusão patrimonial**

[...]

127. De fato, documentos obtidos no decorrer da fiscalização (ANEXOS 08 a 19 e 21 a 24) não apenas revelam a existência de um volume expressivo de transferências bancárias entre integrantes do GRUPO OK, mas também o pagamento recorrente de despesas alheias à pessoa jurídica que efetua o desembolso. Despesas essas pertencentes a outras “empresas” integrantes desse grupo econômico. Cumpre lembrar que pessoas jurídicas com capital social de R\$ 1.000,00 movimentam e transferem entre si milhões de reais.

128. Cabe notar, por exemplo, que os primeiros documentos do ANEXO 15 comprovam que a LCC EMPREENDIMENTOS E CONSTRUÇÕES (22.933.956/0001-89) pagou despesas de mais de 15 pessoas jurídicas vinculados ao GRUPO OK, dentre elas: GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES S/A, ANA ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S/A, OK BENFICA CIA NACIONAL DE PNEUS, MANIFESTO ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA, ITALIA BRASÍLIA ADM PARTICIP E SERVIÇOS LTDA, OK AUTOMÓVEIS PECAS E SERVIÇOS LTDA, PLANALTO ADM DE CONSORCIO NACIONAL LTDA, PARTPAR ADM E PARTICIPAÇÕES LTDA, GRUPO OK CONSTRUÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA, COMERCIAL OK BENFICA DE PNEUS LTDA, BRASILIENSE FUTEBOL CLUBE, OK OLEOS VEGETAIS INDUSTRIA E COMERCIO LTDA, PLANALTO DE AUTOMOVEIS S/A, PARK WAY AUTOMOVEIS LTDA e CABIRIA CONSTRUÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA.

[...]

133. Diante do exposto, restou constatada a confusão patrimonial que permeia o GRUPO OK e seus administradores. Saliencia-se que esse grupo comandado por LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA NETO adotou a confusão patrimonial como um dos principais instrumentos para dificultar ações estatais, tanto de constituição de créditos tributários, quanto de recuperação de valores lançados e não devidamente quitados.

[...]

## 7. Empresas inexistentes de fato

135. A simples inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ e o respectivo registro na Junta Comercial ou no Cartório de Pessoas Jurídicas, não são suficientes para a caracterização de uma empresa. O Sr. LUIZ ESTEVÃO e família não exercem neste caso o *animus* empreendedor. De acordo com a lei 10.406 (Código Civil), artigo 966: “*Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços*”.

136. Nas pessoas jurídicas aqui representadas e que são utilizadas pelo Sr. LUIZ ESTEVÃO, quando há alguma operação, circula-se basicamente movimentação financeira. É também curioso o fato de que boa parte dos CNPJs apresentarem o mesmo CNAE (Código de Atividades Econômicas), ou seja, em tese seriam “empresas” que exerceriam a mesma atividade.

[...]

142. Os itens abaixo reforçam o já exposto e detalham a situação de inexistência de fato de cada empresa individualmente. Percebe-se que o Sr. LUIZ ESTEVÃO utilizou estas pessoas jurídicas para movimentar recursos financeiros e colocar uma “sombra” sobre o real proprietário dos imóveis, nesse caso a pessoa jurídica **GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA** (CNPJ 01.535.160/0001-06)”.

Como se observa, a Fiscalização adotou as premissas de que há a caracterização de grupo econômico diante da inexistência de fato das empresas, as quais foram utilizadas como empresas veículos para a consecução dos fins almejados pelo GRUPO OK, bem assim que, diante da prática de negócios jurídicos que foram considerados simulados, houve a caracterização de confusão patrimonial. Para tanto, a Autoridade sustentou, em síntese, o seguinte:

- O mencionado Grupo Econômico teria sido reconhecido judicialmente;
- O quadro societário e diretivo das Empresas que pertencem ao Grupo Econômico e que tiveram as suas receitas imputadas à Empresa Recorrente Grupo OK Construções e Incorporações Ltda. é formado por interpostas pessoas (“laranjas”);
- As Empresas que pertencem ao Grupo Econômico, embora constituídas formalmente como pessoas jurídicas, não exercem atividades empresarias, vez que:
  - (i) não possuem mão de obra;
  - (ii) não foram encontradas em seu domicílio fiscal;
  - (iii) possuem capital social baixo e incompatível;
  - (iv) não possuem autorização do CRECI para atuar no ramo imobiliário;

- As Empresas do Grupo Econômico foram criadas com o objetivo de esvaziar o patrimônio da Empresa Recorrente Grupo OK Construções e Incorporações Ltda., simulando negócios jurídicos;
- Há confusão patrimonial entre as Empresas do Grupo Econômico, o que impossibilitaria aferir a receita de cada Empresa; e
- As Empresas pertencentes ao mencionado Grupo Econômico inexistem de fato, tendo, inclusive, os seus CNPJ's cancelados.

Ocorre que, segundo a Recorrente, as empresas que foram consideradas inexistentes pela Fiscalização, na verdade, existem, e tanto é que cumprem suas obrigações fiscais regularmente ao entregar as DIPJs, DCTFs, e demais livros fiscais (Anexos 05, 06 a 29), bem assim que, a depender das atividades realizadas e, sobretudo, aquelas que não demandam a contratação de muitos funcionários, as empresas não detém um número expressivo de empregados e, também, não realizam empreendimentos vultosos o tempo todo, sem contar que, em alguns casos, o capital social indicado no contrato da empresa indica uma estimativa de investimento inicial da empresa, o qual, em regra, não corresponde ao valor do seu patrimônio, de sorte que tais circunstâncias podem ensejar, em hipótese alguma, a desconsideração da personalidade jurídica.

Além do mais, a Recorrente sustenta que as empresas têm parcelamentos ativos junto à União (doc. 23 da Impugnação) e figuram como partes de processos judiciais em andamento em curso no Tribunal de Justiça do Distrito Federal, Justiça do Trabalho e Justiça Federal (doc. 10 da Impugnação), bem como apresentam movimentação financeira e cumprem suas obrigações tributárias regularmente etc.

A Recorrente assevera, ainda, que a comprovação da existência das empresas é tão contundente que a própria Autoridade julgadora *a quo* acabou reconhecendo que as “*muitas das alegações da Impugnante poderiam soar como razoáveis se consideradas isoladamente*”, sendo que, a partir de uma visão subjetiva, a Autoridade afastou as provas matérias e fáticas para tentar descaracterizar a existência individual de cada uma delas, conforme se verifica das passagens transcritas a seguir:

#### “DO GRUPO ECONÔMICO

Conforme consignado no Termo de Verificação Fiscal (TVF), o presente caso trata da reorganização das atividades da impugnante realizada depois que o Sr. LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA NETO, a pessoa jurídica GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA - CNPJ 01.535.160/0001-06 e outros, foram condenados na Ação Civil Pública nº 2000.61.00.012554-5 por desvios de recursos públicos quando da construção do Tribunal Regional do Trabalho em São Paulo/SP, ficando com os seus bens indisponíveis.

No trabalho, a autoridade fiscal declarou a inexistência de fato de diversas empresas e considerou que todas as receitas desse grupo de pessoas jurídicas são na verdade receitas da empresa GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA.

[...]

Muitas das alegações da impugnante poderiam soar como razoáveis se consideradas isoladamente, ou seja, se apenas uma situação anormal, dentre as diversas comprovadas pela fiscalização, houvesse ocorrido. Dentre essas alegações destacamos:

- *“separar espaços contíguos é comum entre empresas que possuem identidade de sócios, inclusive como forma de minimizar e otimizar custos”;*

- não exigência, na legislação pátria, de capital mínimo para funcionamento de uma empresa;

- *“os sócios das pessoas jurídicas, Sra. Fernanda Meireles Estevão de Oliveira Resende e o Sr. Luiz Estevão de Oliveira, possuem inscrição no CRECI sob os números 16734 e 15027, respectivamente, para exercer a atividade no ramo imobiliário”;*

- *“Não bastasse, cabe salientar que em relação aos imóveis que geraram as receitas das empresas não há a intermediação de negócios para terceiros, os imóveis objetos de locação ou são próprios, foram recebidos em comodato, ou para gestão de empresas ligadas”;*

- *“Como se vê, o contrato de conta corrente contábil é um contrato largamente utilizado por empresas ligadas, para centralizar a movimentação financeira das empresas envolvidas, SEM QUE ISSO REPRESENTA A CONFUSÃO PATRIMONIAL DAS SIGNATÁRIAS DO CONTRATO, OU MESMO TRANSFERÊNCIA DE BENS IMÓVEIS, PELO CONTRÁRIO, SÃO DOCUMENTOS QUE DÃO LASTRO AS MOVIMENTAÇÕES EXCLUSIVAMENTE FINANCEIRAS REALIZADAS PELAS EMPRESAS, SEM QUE ISSO IMPLIQUE CONFUSÃO PATRIMONIAL, JÁ QUE NÃO HÁ TRANSFERÊNCIA DE PATRIMÔNIO ENTRE AS EMPRESAS”;*

- *“Da análise das cláusulas acima transcritas, logo se percebe que as alegações de confusão patrimonial deduzidas pela Fiscalização simplesmente não prosperam. Isto porque, diversamente do que quer fazer crer a Fiscalização, o que ocorreu no caso concreto não foi a transferência indiscriminada e definitiva de recursos de uma empresa para outra, mas sim a centralização financeira de recursos com base em legítimos contratos de conta corrente contábil, em que, ao encerramento dos contratos, é apurado o saldo devedor/credor, equacionando as transferências de recursos entre as pessoas jurídicas envolvidas”;*

Porém, o que se viu no caso em análise é que essas situações consideradas anormais aconteceram simultaneamente e em todas as empresas criadas e/ou utilizadas depois da condenação do GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES

LTDA na Ação Civil Pública nº 2000.61.00.012554-5. Portanto, são alegações que não podem ser aceitas no conjunto da obra.

A estratégia adotada passa pela criação e/ou utilização de pequenas empresas intermediárias, que exerceriam suas atividades de forma autônomas e sem subordinação a um comando central. Essas empresas, por seu volume de negócios, poderiam apurar o imposto de renda pela sistemática do lucro presumido e usufruírem diversos benefícios que não teriam se constituíssem, como de fato constituem, uma única e grande empresa.

[...]

Essa realidade veio à tona com a constatação pela fiscalização de diversas situações que podem ser consideradas como anormais, conforme relacionado acima (*Diversos aspectos observados pela fiscalização*), o que deixa claro, de forma inequívoca, uma ligação entre as atividades desempenhadas pelos integrantes do grupo econômico que mostra que essas empresas têm apenas aparência de unidades autônomas, quando, na verdade, atuam como verdadeiros departamentos de um grupo maior.

[...]

Em que pesem as alegações passivas, entendo que restou caracterizado a existência do grupo econômico e, sendo assim, as receitas devem ser tributadas, como corretamente foram, na empresa GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA.”

A título de informação complementar, veja-se que, em 06/02/2024, o GRUPO OK protocolou a Manifestação de fls. 42.939/42.997 por meio da qual informou que, nos autos do PAF nº 10166.726964/2013-75, que, aliás, têm por objeto os mesmos fatos geradores ocorridos nos anos de 2009 a 2013 e que, a rigor, deram origem aos lançamentos das exigências das contribuições previdenciárias em face da empresa EPS PRESTAÇÃO DE SERVIÇO NA CONSTRUÇÃO CIVIL LTDA., na condição de contribuinte, e a qual, a rigor, foi considerada, aqui, como empresa inexistente, a Fiscalização havia arrolado, ali, e enquanto sujeitos passivos solidários por formação do grupo econômico, todas as empresas que foram consideradas inexistentes no caso aqui discutido.

E, aí, ao julgar as Impugnações que foram apresentadas ali por cada uma das empresas, a 10ª Turma da DRJ/RPO proferiu o Acórdão nº 14-50.968 e, na oportunidade, acabou por *“afastar as responsabilizações solidárias que foi imputada a todas as demais empresas, por entender não estar configurada a existência de grupo econômico de fato*, haja vista que, no seu entendimento, a existência do grupo econômico não restou caracterizada, o que foi confirmado pela 1ª Turma da 2ª Câmara da 2ª Seção deste E. CARF. Confira-se:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2009 a 31/08/2013

**GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.**

Considera-se a existência de grupo econômico de fato quando duas ou mais empresas encontram-se sob a direção, o controle ou a administração de uma delas.

Tal gerenciamento comum precisa estar demonstrado para além dos elementos cadastrais indiciários (identidade de sócios, de objetos sociais e, eventualmente, de endereços) de maneira a restar evidenciado através de atos que denotam confusão patrimonial e gerenciamento único de um caixa comum ou de esforços coincidentes na busca de seus objetos sociais.

Caracterizada a existência de um “grupo econômico de fato”, o reconhecimento da responsabilidade solidária é impositivo de lei para o recolhimento da contribuição previdenciária..

Ao reverso, não caracterizada a prevalência de situação fática sobre a regularidade formal dos envolvidos de maneira a caracterizar a existência do grupo econômico de qualquer natureza, mister afastar a imputação de responsabilidades que não lhes são cabíveis.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PERDA DA ESPONTANEIDADE.**

O início do procedimento fiscal retira do sujeito passivo a espontaneidade em denunciar irregularidades para os fins de declarar e retificar declarações referentes aos tributos objeto da ação fiscal a que está submetido.

**PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. AVISO-PRÉVIO INDENIZADO. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.**

O recebimento do aviso-prévio pelo segurado é fato gerador das contribuições sociais previdenciárias e destinadas às entidades terceiras, posto que são recebidas em razão do vínculo laboral que o une ao empregador, logo possui natureza remuneratória.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. VINCULAÇÃO DEPENDENTE DE DISPOSIÇÃO LEGAL EXPRESSA.**

As decisões judiciais e administrativas somente vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação.

**LANÇAMENTO ARBITRADO. AFERIÇÃO INDIRETA DAS BASES IMPONÍVEIS. APLICABILIDADE.**

Quando os documentos apresentados forem deficientes ou a contabilidade não registrar o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, cabível a apuração da contribuição devida por meios indiretos da aferição de sua base de cálculo, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

A fiscalização previdenciária tem suporte legal para arbitrar a importância que reputar devida quando houver recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, cumprindo ao contribuinte o ônus da prova em contrário.

## REPRESENTAÇÃO FISCAL. DEVER DE OFÍCIO.

Havendo lançamento de ofício e identificada circunstância capaz de apontar, em tese, a ocorrência de crime contra a Previdência Social, é dever de ofício da Autoridade Fiscal a formulação de representação fiscal para fins penais a fim de que a autoridade competente apure a ocorrência, ou não, do ilícito penal.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido.” (grifei)

Na oportunidade, a 10ª Turma da DRJ/RPO sustentou o seguinte:

*I – Da exclusão da responsabilidade solidária*

[...]

Nesse compasso, o CTN postula que serão solidários ao contribuinte ou responsável tanto as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação principal (inciso I do art. 124), quanto as pessoas expressamente designadas em lei (inciso II). Ora, no caso em comento, a solidariedade é decorrente de disposição legal expressa a vincular as empresas integrantes de grupo econômico de qualquer natureza aos débitos de origem previdenciária. Veja-se: **Lei nº 8.212/91**:

*Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:*

*(...)*

*IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei;*

Com efeito, a legislação brasileira e, especificamente, a Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas) trata, nos seus arts. 265 a 277, dos grupos econômicos que poderiam ser considerados “de direito”, uma vez que constituídos segundo os requisitos legais e por deliberada e expressa vontade de seus controladores, ou de fato.

Debalde procurará o contribuinte a definição de grupo econômico ‘de fato’. O qualificador proposto, nesses casos, revelam que a situação fática encontrada sobrepõem-se à realidade formal ou, ainda, que lhe é subjacente. Tem sido cada vez mais freqüente a constatação da existência de empresas controladas direta ou indiretamente pela(s) mesma(s) pessoa(s), sem que estejam formalmente revestidas da condição (nem com os mesmos objetivos) do grupo econômico de que trata a Lei 6.404/76. Estes são os que se podem denominar grupos econômicos ‘de fato’.

Sobre ‘grupo econômico’, a vigente Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, assim se reporta:

*Art. 494. Caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.*

Daí se concluir que não há vinculação necessária entre a existência de ‘grupo econômico’ ao restrito cumprimento das formalidades da Lei 6.404/76, posto que não se circunscrevem em grupos econômicos somente aqueles formalmente constituídos. Tal o alcance da expressão legal ao se referir a grupos econômicos de qualquer natureza.

No entanto, para a caracterização e identificação desse grupo econômico importa investigar a situação real (verificação dos vínculos entre as empresas e das circunstâncias em que se constituíram e realizam suas atividades) de maneira a caracterizar a gestão comum assim entendida como a direção, ou o controle, ou a administração por parte de uma delas. Pelo menos é o que dispõe a normatização previdenciária acima citada.

Não é o que temos por aqui.

Pretendeu a fiscalização apontar a vinculação de 57 empresas ao sujeito passivo direto por constituírem, em tese, grupo econômico de fato, o “Grupo OK”. Este grupo teria 1) como sócios administradores o mesmo grupo de pessoas, composto por pelo menos um dos sócios das demais empresas participantes, 2) um endereço comum à maioria delas (menciona dois endereços, distinguidos apenas pela expressão ‘parte A’, ‘parte B’, etc), 3) um mesmo responsável pelas declarações do Imposto de Renda, 4) revezamento entre segurados empregados entre as empresas do grupo. Todos tais elementos foram obtidos através do cruzamento de dados cadastrais junto aos sistemas informatizados internos da Secretaria da Receita Federal do Brasil (anexo V). Acrescenta-se, por fim, a vinculação ao pólo passivo da empresa atuada em 5 reclamações trabalhistas movidas em face de outras 5 empresas arroladas por solidárias.

Todos tais elementos estão resumidos no anexo IV da Fiscalização que relaciona as empresas integrantes do grupo com seus sócios atuais e os excluídos, endereço, telefone de contato e responsável pelo preenchimento da DIPJ.

E isso é tudo o que a fiscalização tem para concluir que “... *diante das evidências acima relatadas, a empresa EPS PRESTAÇÃO DE SERVIÇO NA CONSTRUÇÃO CIVIL LTDA-ME e as empresas listadas no Anexo IV, formam um grupo econômico de fato (...)*”, o que as solidariza por força do inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212/91, acima reproduzido.”

Portanto, confira-se que a 10ª Turma da DRJ/RPO acabou decidindo por “*afastar as responsabilizações solidárias que foi imputada a todas as demais empresas, por entender não estar configurada a existência de grupo econômico de fato*”, o que foi confirmado pela 1ª Turma da 2ª Câmara da 2ª Seção deste E. CARF.

Saliente-se, por oportuno, que a própria Receita Federal do Brasil já lavrou Autos de Infração contra as respectivas empresas tidas, aqui, como inexistentes com base nas atividades desempenhadas por cada uma delas, conforme se verifica dos documentos que restaram anexados à Impugnação (doc. 11). Ora, se a própria Receita Federal já fiscalizou as referidas pessoas jurídicas e atestou a existência das respectivas atividades que, a rigor, são regularmente desenvolvidas, não há como afirmar que as empresas são inexistentes, do que se conclui, então, que o próprio Fisco reconhece, no final, a existência de fato das respectivas empresas consideradas “inexistes”.

### 3.1.6. Da Alegação de Nulidade por Erro na Identificação do Sujeito Passivo - Do Erro na eleição do Contribuinte

De plano, veja-se que a Autoridade fiscal lavrou os presentes Autos de infração e, ao fazê-lo, considerou a empresa Grupo OK Construções e Incorporações Ltda. como **sujeito passivo na condição de contribuinte**. Extraí-se do TVF o seguinte (fls. 263):

#### TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL Processo Administrativo 14041.720.086/2014-22

Identificação da Ordem Sujeito Passivo		
Número do Mandado de Procedimento Fiscal 01.1.01.00-2014-00673-9		Código de Acesso 15580746
Objeto do Procedimento		
Tributo IRPJ/CSLL/PIS/COFINS/IRRF		Período de apuração 01/01/2009 a 31/12/2013
Sujeito Passivo (Contribuinte)		
Nome Empresarial GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA		CPF / CNPJ 01.535.160/0001-06
Logradouro SAUS QUADRA 05, BLOCO K		Número 17
Complemento SALA 617		
Bairro ASA SUL	Cidade / UF BRASÍLIA / DF	CEP 70.070-050

A Fiscalização assinala que solicitou a baixa das pessoas jurídicas que considerou inexistentes de fato, nos seguintes termos (fls. 268):

“10. Em virtude das peculiaridades que envolveram os negócios jurídicos celebrados pelas sociedades supracitadas, a fiscalização, em atendimento ao disposto no artigo 29 da Instrução Normativa – IN RFB 1.470/2014, com alterações da IN 1511/2014, solicitou a baixa de diversas dessas pessoas jurídicas por inexistência de fato. A Representação Fiscal para Baixa de Empresas constante do ANEXO 25 demonstra detalhadamente as razões que ensejaram essa solicitação.” (grifei)

E, aí, com base nessas premissas, entendeu por eleger o Grupo para figurar no polo passivo, na condição de contribuinte, de obrigações tributárias relacionadas à omissão de receitas e ao pagamento sem causa e a beneficiário não identificado das seguintes pessoas jurídicas que

menciona, conforme consta em tópico próprio do Termo de Verificação Fiscal denominado “*Da definição do sujeito passivo*”, nos termos seguintes (fls. 272/273):

“25. Isto posto, em virtude das constatações feitas pela fiscalização e das particularidades que envolveram pessoas jurídicas objeto deste Auto de Infração, elegeu-se o GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA – EPP para figurar no polo passivo de obrigações tributárias relacionadas à omissão de receitas e ao pagamento sem causa e a beneficiário não identificado das seguintes pessoas jurídicas: ANA ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES SA; BENFICA CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA; BSB ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA – ME; CIM CONSTRUTORA E INCORPORADORA MORADIA LTDA; CONSTRUTORA SANTA TEREZA LTDA; DATA CONTRUÇÕES E PROJETOS LTDA; EGA – ADMINISTRAÇÃO, PARTICIPAÇÕES E SERVIÇOS LTDA; GRUPO OK CONSTRUÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA – EPP; GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA – EPP; JB GESTORA DE ATIVOS E PARTICIPAÇÕES S/A; KBR CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A; LCC EMPREENDIMENTOS E CONSTRUÇÃO LTDA – ME; MACONDO CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A; MANIFESTO CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES S/A; MÉDIA CONSTRUÇÕES E ADMINISTRAÇÃO S/A; MJ CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES S/A; PALMA CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A; PARTPAR ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA; PNEUS OK LTDA; SAENCO – SANEAMENTO E CONSTRUÇÕES LTDA.”  
(grifei)

Considerando, pois, que a Autoridade fiscal responsabilizou solidariamente LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA NETO, CLEUCY MEIRELES DE OLIVEIRA, LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA, FERNANDA MEIRELES ESTEVÃO DE O. RESENDE, ILCA MARIA ESTEVÃO DE OLIVEIRA LIRA, CLEUCI MEIRELES ESTEVÃO DE OLIVEIRA e BRASILIENSE FUTEBOL CLUBE (fls. 263/264), constata-se que não houve qualquer imputação de responsabilidade tributária às pessoas jurídicas que efetivamente auferiram as referidas receitas e efetuaram os pagamentos apontados como sem causa e a beneficiário não identificado, as quais foram consideradas como inexistentes de fato.

Nesse ponto, o Grupo OK aduz que há evidente erro na sujeição passiva ao atribuir-lhe a condição de contribuinte, o que implica no cancelamento da exação, nos termos que se seguem (fls. 31.662/31.872):

“28. Por outro lado, se a tentativa para a justificativa de tal nulidade for a inexistência de fato desse contribuinte, então ele não pode ser o efetivo contribuinte do suposto grupo econômico. E aí estaríamos diante de erro de sujeição passiva evidente! Que existem funcionários, sócios, empreendimentos e locais de trabalho, ninguém nega. Se o contribuinte em questão não é estabelecido nesses endereços, então, pelo fundamento da própria fiscalização, o erro de sujeição passiva é claro e evidente!

[...]

**105. TRATA-SE DE QUESTÃO JURÍDICA BÁSICA: INEXISTENCIA DE FATO NÃO SE CONFUNDE COM SOLIDARIEDADE OU GRUPO ECONÔMICO, PARA TANTO CONFIGURADO. Por essa razão, evidente que não existe fundamento fático a suportar a atribuição de receitas a uma só empresa, tal qual pretendido pela fiscalização.**

[...]

**492.** De fato, a legislação não prevê a absurda medida adotada pela fiscalização. Isso porque, a atribuição de eventual responsabilidade por interesse comum, ainda que sob a alegação de existência de grupo econômico de fato, pressupõe que haja um responsável objetivo pela obrigação tributária e que, esse, desde que preenchidos requisitos específicos, divida solidariamente essa responsabilização com quem a Lei determinar.

**493.** Não é o que ocorre no presente caso, uma vez que a própria fiscalização sustenta que as empresas que seriam as efetivas titulares dos recursos auferidos e conseqüentemente responsáveis tributárias, não existem. Se assim é, como atribuir a Recorrente à responsabilidade tributária solidária se não há outro responsável efetivo? Evidente que a tentativa da fiscalização é frustrada, posto que não há sequer previsão legal para tanto.

**494.** Com efeito, a caracterização de Grupo Econômico não é afeta ao próprio lançamento tributário, mas sim à responsabilização pelo crédito tributário. A efetividade de cada uma das pessoas jurídicas é preservada, o que não ocorreu *in casu*, fato que revela o vício da própria motivação do lançamento, uma vez que a premissa da fiscalização que haveria um grupo econômico de fato não se sustenta pelos seus próprios argumentos.

**495.** Do exposto, demonstrada em primeiro lugar a efetiva existência e a independência de cada uma das pessoas jurídicas citadas pela Fiscalização, bem como a comprovação da inexistência de confusão patrimonial, mister se faz o acolhimento do presente Recurso Voluntário, para que seja reformado o v. acórdão recorrido, cancelando-se integralmente o Auto de Infração, vez que não restaram preenchidos os requisitos para a desconsideração da personalidade jurídica das empresas que pertenceriam ao alegado Grupo Econômico, e, por consequência, se mostra indevida a centralização de todas as receitas na Recorrente Grupo OK Construções e Incorporações Ltda.

[...]

**655.** Neste passo, exigir da Recorrente IRRF por pagamentos que não tem com ela qualquer relação, já que feitos por outras pessoas jurídicas, a fiscalização equivoca-se na eleição do sujeito passivo. Mesmo que por absurdo fossem procedentes as acusações da autoridade fiscal poder-se-ia, no máximo, imputar responsabilidade ao Grupo OK Construções e Incorporações, mas nunca dizer que é ele o contribuinte principal."

A 2ª Turma da DRJ/JFA assinala que a Autoridade lançadora declarou a inexistência de fato de diversas empresas e considerou que todas as receitas do grupo de pessoas jurídicas são, na verdade, receitas da empresa Grupo OK, de sorte que o cerne da questão envolveria a discussão acerca da sujeição passiva, ou seja, se as receitas auferidas pelas diversas empresas do grupo, consideradas como inexistentes de fato, devem ser tributadas individualmente ou centralizadas na atuada (fls. 31.284):

"No trabalho, a autoridade fiscal declarou a inexistência de fato de diversas empresas e considerou que todas as receitas desse grupo de pessoas jurídicas são na verdade receitas da empresa GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA.

Como essa questiona o procedimento adotado, o cerne da questão consiste em se definir se as receitas auferidas pelas diversas empresas do grupo, consideradas como inexistentes de fato, devem ser tributadas individualmente ou centralizadas na atuada." (grifei).

Ocorre que a baixa de ofício da inscrição do CNPJ, por ter a Autoridade fiscal considerado a inexistência de fato destas pessoas jurídicas, não tem o condão de amparar a imputação da condição de contribuinte à Recorrente, até mesmo porque a baixa de ofício não representa a extinção da Pessoa jurídica, porquanto o encerramento definitivo se dá somente com a averbação no registro onde houver a inscrição, nos termos do que preceitua o artigo 51 do Código Civil. *In verbis*:

**“Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002**

**Art. 51.** Nos casos de dissolução da pessoa jurídica ou cassada a autorização para seu funcionamento, ela subsistirá para os fins de liquidação, até que esta se conclua.

**§ 1º** Far-se-á, no registro onde a pessoa jurídica estiver inscrita, a averbação de sua dissolução.

**§ 2º** As disposições para a liquidação das sociedades aplicam-se, no que couber, às demais pessoas jurídicas de direito privado.

**§ 3º** Encerrada a liquidação, promover-se-á o cancelamento da inscrição da pessoa jurídica.”

A rigor, é de se reconhecer que a baixa do CNPJ não se confunde com desconstituição da Pessoa Jurídica. O primeiro ato apenas exclui a Pessoa Jurídica do Cadastro Fiscal, mas tal pessoa poderá continuar existindo para outros fins, até que ocorra a baixa na junta comercial de sua circunscrição, sendo certo que a “existência” das empresas (ou o reconhecimento de sua personalidade jurídica própria) não decorre da existência ou da manutenção do registro no CNPJ, mas, sim, e de acordo com as expressas disposições do artigo 985 do Código Civil, com a inscrição, no registro próprio e na forma da lei, dos seus atos constitutivos. É ver-se:

**“Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002**

**Art. 985.** A sociedade adquire personalidade jurídica com a inscrição, no registro próprio e na forma da lei, dos seus atos constitutivos (arts. 45 e 1.150).”

A Instrução Normativa RFB nº 2.119/2022, que, atualmente, dispõe sobre o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, prevê, em seu artigo 9º, as situações cadastrais da inscrição do CNPJ e dispõe, em seu parágrafo único, que **as situações cadastrais da inscrição no CNPJ não se confundem com a condição de atividade ou inatividade para fins tributários**. Confira-se:

**“Instrução Normativa RFB nº 2.119/2022**

**Art. 9º** A inscrição no CNPJ da entidade ou do estabelecimento filial pode ser enquadrada nas seguintes situações cadastrais:

- I - ativa;
- II - suspensa;
- III - inapta;
- IV - baixada; ou
- V - nula.

**Parágrafo único. As situações cadastrais da inscrição no CNPJ não se confundem com a condição de atividade ou inatividade para fins tributários.” (grifei)**

De acordo com os artigos 31 e 38 da Instrução Normativa RFB nº 2.119/2022, a empresa considerada inexistente de fato pode ter sua inscrição no CNPJ declarada **inapta** e poderá ser **baixada de ofício** quando não regularizar sua situação no prazo subsequente de 180 dias à declaração de inaptidão. Confira-se:

**“Instrução Normativa RFB nº 2.119/2022**

**Art. 31. Pode ser baixada de ofício a inscrição no CNPJ da entidade:**

- I - **declarada inapta que não tiver regularizado sua situação no prazo subsequente de 180 (cento e oitenta) dias à declaração de inaptidão;**
- II - que esteja extinta, cancelada ou baixada no respectivo órgão de registro;
- III - que tiver sua baixa determinada judicialmente;
- IV - que esteja no encerramento do processo de falência ou de liquidação extrajudicial promovida por órgão público;
- V - por óbito do MEI, nos termos do art. 36 da Resolução CGSIM nº 48, de 11 de outubro de 2018; ou
- VI - por decisão administrativa.

**§ 1º** A baixa a que se refere o inciso II do caput pode ser realizada mediante apresentação de documentos comprobatórios por pessoas que componham ou que tenham composto o QSA, para que seja efetuada de ofício a baixa já efetivada em órgão de registro.

**§ 2º** Mediante solicitação da entidade, poderá ser restabelecida a inscrição no CNPJ, observados os termos e as condições definidos pela RFB.

**§ 3º** O impedimento a que se refere o caput do art. 25 não se aplica à baixa na forma prevista neste artigo.

[...]

**Art. 38. Pode ser declarada inapta a inscrição no CNPJ da entidade que:**

- I - for omissa quanto ao cumprimento de obrigações acessórias, assim considerada aquela que, estando obrigada, deixar de apresentar declarações ou demonstrativos, pelo prazo de, no mínimo, 90 (noventa) dias, contado da data estabelecida pela legislação para sua apresentação;

II - pratique irregularidade em operações de comércio exterior, assim considerada aquela que não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior;

III - for **inexistente de fato**, assim considerada:

a) a entidade que não dispuser de patrimônio ou de capacidade operacional necessários à realização de seu objeto, inclusive a que não comprove o capital social integralizado;

b) a entidade que não for localizada no endereço informado no CNPJ, mediante comprovação constante de Termo de Diligência;

c) no caso de intimação improfícua da entidade, aquela cujo representante legal, quando intimado:

1. não for localizado;

2. alegar falsidade ou simulação relativa à sua participação na referida entidade ou estabelecimento filial, ou não comprove legitimidade para sua representação; ou

3. não indicar seu novo domicílio tributário;

d) tiver domicílio no exterior e não tiver indicado, nos termos do § 1º do art. 6º, procurador ou representante legalmente constituído e domiciliado no País ou, caso tenha indicado, este não tiver sido localizado; ou

e) encontrar-se com as atividades paralisadas, salvo quando a paralisação for comunicada;

IV - realizar operações de terceiros, com intuito de acobertar seus reais beneficiários;

V - tiver participado, segundo evidências, de organização constituída com o propósito de suprimir ou reduzir o recolhimento de tributos ou de inviabilizar ou prejudicar a cobrança de débitos fiscais, inclusive por meio de emissão de documentos fiscais que relatem operações fictícias ou cessão de créditos inexistentes ou de terceiros;

VI - tiver sido constituída, segundo evidências, para a prática de fraude fiscal, inclusive em proveito de terceiras empresas;

VII - operar com produtos de natureza ilícita, proveniente de roubo ou decorrente de contrafação;

VIII - adotar práticas ilícitas na comercialização de combustíveis;

IX - praticar contrabando, descaminho, pirataria ou outros atos ilícitos relacionados ao comércio internacional; ou

X - encontrar-se suspensa por, no mínimo, 1 (um) ano.” (**grifei**).

Dentre os efeitos da inaptidão do CNPJ e da baixa da empresa elencados na Instrução Normativa RFB nº 2.119/2022, não há qualquer menção à perda de sua personalidade jurídica e tampouco impedimento de que sejam lançados ou cobrados os débitos de natureza tributária da pessoa jurídica, Confira-se:

**“Instrução Normativa RFB nº 2.119/2022**

**Seção II - Dos Efeitos da Inaptidão**

**Art. 49.** Sem prejuízo das sanções previstas na legislação, a entidade cuja inscrição no CNPJ tenha sido declarada inapta:

I - é incluída no Cadastro Informativo de Créditos Não Quitados do Setor Público Federal (Cadin); e

II - fica impedida de:

- a) participar de concorrência pública;
- b) celebrar convênios, acordos, ajustes ou contratos que envolvam desembolso, a qualquer título, de recursos públicos, e respectivos aditamentos;
- c) obter incentivos fiscais e financeiros;
- d) realizar operações de crédito que envolvam a utilização de recursos públicos;
- e) transacionar com estabelecimentos bancários, inclusive quanto à movimentação de contas correntes, à realização de aplicações financeiras e à obtenção de empréstimos; e
- f) emitir documento fiscal eletrônico.

### **Seção III- Dos Efeitos da Baixa**

**Art. 50.** Sem prejuízo das sanções previstas na legislação, a entidade cuja inscrição tenha sido baixada no CNPJ, fica impedida, a partir da data da baixa, de:

I - participar de concorrência pública;

II - celebrar convênios, acordos, ajustes ou contratos que envolvam desembolso, a qualquer título, de recursos públicos e respectivos aditamentos;

III - obter incentivos fiscais e financeiros;

IV - realizar operações de crédito que envolvam a utilização de recursos públicos;

V - transacionar com estabelecimentos bancários, inclusive quanto à movimentação de contas correntes, à realização de aplicações financeiras e à obtenção de empréstimos; e

VI - emitir documento fiscal eletrônico.

§ 1º A baixa da inscrição no CNPJ da entidade acarretará a perda da validade do seu Certificado Digital para Pessoa Jurídica (e-CNPJ).

§ 2º A retificação de obrigações acessórias por entidade em situação cadastral baixada poderá ser efetuada mediante o uso do certificado digital de sua sucessora, representante legal ou procurador.”

Note-se, por oportuno, que a jurisprudência deste Tribunal Administrativo foi fixada no sentido de que é perfeitamente possível promover o lançamento contra uma Pessoa que se encontra com baixa de ofício no CNPJ por inexistência de fato, uma vez que, como dito, a baixa de ofício do CNPJ não implica na extinção da personalidade jurídica. Confira-se:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2008

[...]

LANÇAMENTO. PESSOA JURÍDICA BAIXADA DE OFÍCIO PELA RFB POR INEXISTÊNCIA DE FATO. POSSIBILIDADE.

A pessoa jurídica subsiste até o final de sua liquidação, de modo que é perfeitamente possível promover lançamento (formalização da relação jurídico tributária) contra uma pessoa que se encontra com baixa de ofício no CNPJ por inexistência de fato, posto que esta providência administrativa não extingue a empresa, que pode inclusive readquirir a regularidade frente aos órgãos tributários”

(Processo nº 19515.722730/2012-35. Acórdão nº 2402-005.619. Sessão de 07.02.2017).

\*\*\*

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

[...]

PRELIMINARMENTE. NULIDADE DA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. INEXISTÊNCIA.

O fato de constar a contribuinte como “inapta” no CNPJ não impossibilita a realização de lançamento contra ela. A declaração de inaptidão em nada afeta a sua personalidade jurídica da empresa (Plano da existência), mas sim a validade dos atos por ela praticados (Plano da validade), não obstante, assim, de forma alguma, que contra ela seja então regularmente efetivados os lançamentos correspondentes.”

(Processo nº 19515.721719/2011-77. Acórdão nº 1301-001.424. Sessão de 11.03.2014).” (grifei).

Nesse ponto, observe-se que a jurisprudência administrativa, que já era constituída no sentido de que a baixa do CNPJ de uma empresa não impede o lançamento tributário e a cobrança contra ela, passou a ser contemplada por expressa disposição legal do § 2º do artigo 81-A da Lei nº 9.430/1996, incluído pela Lei nº 14.195/2021. *In verbis*:

**“Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996**

**Art. 81-A.** As inscrições no CNPJ serão declaradas baixadas após 180 (cento e oitenta) dias contados da declaração de inaptidão. (Incluído pela Lei nº 14.195, de 2021)

**§ 1º** Poderão ainda ter a inscrição no CNPJ baixada as pessoas jurídicas que estejam extintas, canceladas ou baixadas nos respectivos órgãos de registro. (Incluído pela Lei nº 14.195, de 2021)

**§ 2º** O ato de baixa da inscrição no CNPJ não impede que, posteriormente, sejam lançados ou cobrados os débitos de natureza tributária da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 14.195, de 2021)

**§ 3º** Mediante solicitação da pessoa jurídica, poderá ser restabelecida a inscrição no CNPJ, observados os termos e as condições definidos pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. (Incluído pela Lei nº 14.195, de 2021).” (grifei).

Por todo o exposto, há de se concluir que padece de amparo legal atribuir sujeição passiva na condição de contribuinte ao Grupo Ok referente aos fatos geradores praticados por

outras Pessoas Jurídicas que, no caso, a Fiscalização considerou inexistentes de fato, ainda que as inscrições do CNPJ tenham sido consideradas inaptas ou que as suas respectivas inscrições no CNPJ tenham sido baixadas, o acaba ensejando no cancelamento dos Autos de infração por conta do erro na sujeição passiva.

Enfrentadas as questões de direito, as quais, a rigor, já seriam suficientes para o cancelamento dos Autos de infração aqui discutidos, passa-se à apreciação das situações fáticas inerentes a cada uma das empresas que praticaram os fatos geradores apontados nestes Autos de infração e que a Fiscalização optou por imputar obrigações tributárias ao Grupo OK por considerar que tais Pessoas jurídicas eram inexistentes de fato.

Em tópico próprio denominado “Da definição do sujeito passivo”, a Fiscalização elegeu o GRUPO OK para figurar no polo passivo de obrigações tributárias relacionadas à omissão de receitas e ao pagamento sem causa e a beneficiário não identificado das seguintes pessoas jurídicas, por considerá-las inexistentes de fato (fls. 272/273):

- 1) ANA ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES SA;
- 2) BENFICA CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA;
- 3) BSB ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA – ME;
- 4) CIM CONSTRUTORA E INCORPORADORA MORADIA LTDA;
- 5) CONSTRUTORA SANTA TEREZA LTDA;
- 6) DATA CONTRUÇÕES E PROJETOS LTDA;
- 7) EGA – ADMINISTRAÇÃO, PARTICIPAÇÕES E SERVIÇOS LTDA;
- 8) GRUPO OK CONSTRUÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA – EPP;
- 9) GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA – EPP;
- 10) JB GESTORA DE ATIVOS E PARTICIPAÇÕES S/A;
- 11) KBR CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A;
- 12) LCC EMPREENDIMENTOS E CONSTRUÇÃO LTDA – ME;
- 13) MACONDO CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A;
- 14) MANIFESTO CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES S/A;
- 15) MÉDIA CONSTRUÇÕES E ADMINISTRAÇÃO S/A;
- 16) MJ CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES S/A;
- 17) PALMA CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A;
- 18) PARTPAR ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA;
- 19) PNEUS OK LTDA; e
- 20) SAENCO – SANEAMENTO E CONSTRUÇÕES LTDA.

Por outro lado, e de acordo com o que restou exposto no Termo de Verificação Fiscal, a Autoridade considerou as seguintes empresas como inexistentes de fato (fls. 263):

7 Empresas inexistentes de fato .....	43
7.1 ANA Administração e Participações S/A (CNPJ 09.097.240/0001-20) ....	47
7.2 Benfica Construções e Incorporações Ltda (CNPJ 34.293.449/0001-07).....	48
7.3 BSB Administração e Participações Ltda– ME (CNPJ 38.067.443/0001-72).....	50
7.4 CIM Construtora e Incorporadora Moradia Ltda (CNPJ 00.618.934/0001-91).....	50
7.5 Construtora Santa Tereza Ltda (CNPJ 32.905.499/0001-72).....	51
7.6 EGA – Administração, Participações e Serviços Ltda (CNPJ 00.690.271/0001-16).....	52
7.7 EPS Prest. de Serv. na Construção Civil Ltda – ME (CNPJ 01.599.752/0001-83).....	54
7.8 Grupo Ok Construções e Empreend. Ltda–EPP (CNPJ 24.934.309/0001-17).....	56
7.9 JB Gestora de Ativos e Participações S/A (CNPJ 10.464.809/0001-28)....	57
7.10 KBR Construções e Participações S/A (CNPJ 04.091.698/0001-59).....	60
7.11 LCC Empreendimentos e Construção Ltda – ME (CNPJ 22.933.956/0001-89).....	61
7.12 Macondo Construções e Participações S/A (CNPJ 09.547.204/0001-11).....	65
7.13 Magnum Construções e Incorporações S/A (CNPJ 15.330.785/0001-38).....	66
7.14 Manifesto Construções e Incorporações S/A (CNPJ 06.888.894/0001-84).....	68
7.15 Media Construções e Administração S/A (CNPJ 09.562.712/0001-79)..	70
7.16 MJ Construções e Incorporações S/A (CNPJ 33.447.491/0001-72).....	72
7.17 Palma Construções e Participações S/A (CNPJ 09.581.542/0001-70)....	74
7.18 Partpar – Administração e Participações (CNPJ 03.082.089/0001-70)...	75
7.19 Pneus Ok Ltda (CNPJ 25.629.791/0001-44).....	77
7.20 Saenco – Saneamento e Construções Ltda (CNPJ 26.424.275/0001-46).....	78

No anexo 25 em que consta a Representação Fiscal – Baixa de Ofício de Inscrição no CNPJ (fls. 3.185/3.295), são relacionadas todas as empresas que a Autoridade fiscal considerou como inexistentes de fato (fls. 3.187/3.188):

**REPRESENTAÇÃO FISCAL  
BAIXA DE OFÍCIO DE INSCRIÇÃO NO CNPJ**

**Sumário**

Introdução.....	2
Grupo econômico.....	4
1 Caracterização do grupo econômico.....	4
2 Utilização de interpostas pessoas (“laranjas”).....	10
3 Empresa e pessoa jurídica.....	13
3.1 Do conceito de empresa.....	13
3.2 Do conceito de pessoa jurídica.....	15
3.3 Objetivo da criação das pessoas jurídicas.....	20
4 Negócios Jurídicos Simulados.....	24
5 Confusão Patrimonial.....	31
6 Empresas inexistentes de fato.....	36
6.1 ABC Construções e Participações Ltda (CNPJ 04.108.997/0001-59).....	40
6.2 Agropecuária Santo Estevão S.A (CNPJ 00.347.268/0001-02).....	41
6.3 ANA Administração e Participações S/A (CNPJ 09.097.240/0001-20).....	42
6.4 Benfica Construções e Incorporações Ltda (CNPJ 34.293.449/0001-07).....	43
6.5 BOK Administração e Participações S/A (CNPJ 00.689.364/0001-20).....	45
6.6 Bondok Administração, Incorp. e Participações Ltda (CNPJ 00.732.115/0001-70).....	46
6.7 Brasiliense Futebol Clube de Taguatinga S/S Ltda (CNPJ 05.320.323/0001-86).....	47
6.8 BSB Administração e Participações Ltda – ME (CNPJ 38.067.443/0001-72).....	49
6.9 Cabiria Construções e Empreendimentos S/A (CNPJ 02.397.206/0001-22).....	50
6.10 CIM Construtora e Incorporadora Moradia Ltda (CNPJ 00.618.934/0001-91).....	52
6.11 Clube Atlético Brasiliense S/C Ltda (CNPJ 03.623.151/0001-94).....	53
6.12 Consorcio Grupo Ok Augusto Velloso (CNPJ 67.491.670/0001-29).....	53
6.13 Construtora Santa Maria Ltda – ME (CNPJ 38.057.311/0001-60).....	55
6.14 Construtora Santa Tereza Ltda (CNPJ 32.905.499/0001-72).....	56
6.15 Double Black Empreend. Imobil. e Participações S/A (CNPJ 16.699.706/0001-23).....	57
6.16 EGA – Administração, Participações e Serviços Ltda (CNPJ 00.690.271/0001-16).....	58
6.17 EPS Prest. de Serv. na Construção Civil Ltda – ME (CNPJ 01.599.752/0001-83).....	60
6.18 Esporte Clube Brasiliense S/C Ltda (CNPJ 02.262.725/0001-83).....	61
6.19 Futebol Clube Samambaia S/C Ltda (CNPJ 05.257.625/0001-57).....	63
6.20 GEAC Construções e Incorporações Ltda (CNPJ 00.511.873/0001-69).....	64
6.21 Global Administração e Participações Ltda – ME (CNPJ 00.512.434/0001-70).....	65
6.22 Grupo Ok Construções e Empreend. Ltda–EPP (CNPJ 24.934.309/0001-17).....	67
6.23 Imovinvest Imobiliária S/S (CNPJ 13.939.264/0001-57).....	68
6.24 Itália Brasília Adm. Participações e Serviços Ltda (CNPJ 38.072.195/0001-58).....	69

6.25 JB Gestora de Ativos e Participações S/A (CNPJ 10.464.809/0001-28).....	71
6.26 JK Futebol Clube S/C Ltda (CNPJ 04.207.329/0001-89).....	74
6.27 KBR Construções e Participações S/A (CNPJ 04.091.698/0001-59).....	75
6.28 LCC Empreendimentos e Construção Ltda – ME (CNPJ 22.933.956/0001-89).....	76
6.29 Macondo Construções e Participações S/A (CNPJ 09.547.204/0001-11).....	80
6.30 Magnum Construções e Incorporações S/A (CNPJ 15.330.785/0001-38).....	81
6.31 Manifesto Construções e Incorporações S/A (CNPJ 06.888.894/0001-84).....	83
6.32 Máxima Ass. Em Marketing e Comunicação (CNPJ 72.576.622/0001-73).....	85
6.33 MÉDIA Construções e Administração S/A (CNPJ 09.562.712/0001-79).....	86
6.34 MJ Construções e Incorporações S/A (CNPJ 33.447.491/0001-72).....	88
6.35 OK Park Way Constr. e Participações Ltda – ME (CNPJ 03.656.451/0001-70).....	90
6.36 OK Veículos – Comércio e Assistência Técnica Ltda (CNPJ 02.275.923/0001-81).....	91
6.37 OPUS Construções e Incorporações S/A. (CNPJ 15.331.436/0001-30).....	92
6.38 Palma Construções e Participações S/A (CNPJ 09.581.542/0001-70).....	93
6.39 Park Way Administração e Participações Ltda – ME (CNPJ 00.712.497/0001-70).....	95
6.40 Partpar – Administração e Participações (CNPJ 03.082.089/0001-70).....	96
6.41 POK Construções e Incorporações Ltda – EPP (CNPJ 25.629.791/0001-44).....	97
6.42 RAW–Gerenciamento, Adm Locação de Imóveis Ltda (CNPJ 17.894.295/0001-90).....	99
6.43 Saenco – Saneamento e Construções Ltda (CNPJ 26.424.275/0001-46).....	100
6.44 Santa Fé Construções e Incorporações Ltda – ME (CNPJ 00.077.719/0001-20).....	101
6.45 Tuluda Serviços de Estacionamento Ltda (CNPJ 12.607.840/0001-04).....	103
6.46 Veja Comunicação e Informática Ltda – ME (CNPJ 02.551.905/0001-85).....	104
6.47 Xanadu Administração de Imóveis S/A (CNPJ 09.582.395/0001-52).....	105
6.48 ZX Prestadora de Serviços Ltda – ME (CNPJ 37.068.525/0001-79).....	107
Conclusão.....	108

De imediato, e a partir do confronto entre a relação das Pessoas Jurídicas que a Fiscalização considerou como inexistentes de fato listadas no Termo de Verificação Fiscal (fl. 263) e relacionadas na Representação Fiscal – Baixa de Ofício de Inscrição no CNPJ (fls. 3.187/3.188), com a lista de empresas de que decorrem as obrigações tributárias relacionadas à omissão de receitas e ao pagamento sem causa e a beneficiário não identificado das pessoas jurídicas atribuídas à Recorrente (fls. 272/273), constata-se que a empresa DATA CONTRUÇÕES E PROJETOS LTDA (CNPJ 01.346.121/0001-52) não foi sequer considerada como inexistente de fato pela Fiscalização.

Conforme assinalado anteriormente, o artigo 9º da Instrução Normativa RFB nº 2.119/2022, elenca as situações cadastrais da inscrição no CNPJ, quais sejam, ativa, suspensa, inapta, baixada e/ou nula.

A situação das empresas a seguir relacionadas dispensa maiores investigações, já que a própria Receita Federal do Brasil considerou que estas Pessoas Jurídicas se encontram ativas, vez que, em consulta realizada ao “*Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral de Pessoa Jurídica pela Internet*”<sup>11</sup> perante o sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil, constata-se que as seguintes pessoas jurídicas se encontram com situação cadastral ATIVA:

- 1) ANA ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES SA (CNPJ 09.097.240/0001-20);
- 2) BSB ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA – ME (CNPJ 38.067.443/0001-72);
- 3) CIM CONSTRUTORA E INCORPORADORA MORADIA LTDA (CNPJ 00.618.934/0001-91);

<sup>11</sup> [https://solucoes.receita.fazenda.gov.br/Servicos/cnpjreva/Cnpjreva\\_Solicitacao.asp](https://solucoes.receita.fazenda.gov.br/Servicos/cnpjreva/Cnpjreva_Solicitacao.asp)

- 4) CONSTRUTORA SANTA TEREZA LTDA;
- 5) EGA – ADMINISTRAÇÃO, PARTICIPAÇÕES E SERVIÇOS LTDA (CNPJ 00.690.271/0001-16);
- 6) GRUPO OK CONSTRUÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA – EPP (CNPJ 24.934.309/0001-17);
- 7) GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA – EPP (CNPJ 01.535.160/0001-06);
- 8) KBR CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A (CNPJ 04.091.698/0001-59);
- 9) LCC EMPREENDIMENTOS E CONSTRUÇÃO LTDA – ME (CNPJ 22.933.956/0001-89);
- 10) MACONDO CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A (CNPJ 09.547.204/0001-11);
- 11) MANIFESTO CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES S/A (CNPJ 06.888.894/0001-84);
- 12) MÉDIA CONSTRUÇÕES E ADMINISTRAÇÃO S/A (CNPJ 09.562.712/0001-79);
- 13) MJ CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES S/A (CNPJ 33.447.491/0001-72);
- 14) PALMA CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A (CNPJ 09.581.542/0001-70);
- 15) PARTPAR ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA (CNPJ 03.082.089/0001-70);
- 16) PNEUS OK LTDA (CNPJ 25.629.791/0001-44 - atual nome empresarial POK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA); e
- 17) SAENCO – SANEAMENTO E CONSTRUÇÕES LTDA (CNPJ 26.424.275/0001-46).

Dentre as empresas que a Fiscalização considerou inexistentes de fato e, cumulativamente, houve a atribuição de suas obrigações tributárias relacionadas à omissão de receitas e ao pagamento sem causa e a beneficiário não identificado à empresa Recorrente, somente constam com situação cadastral do CNPJ como BAIXADA<sup>12</sup> por serem consideradas inexistentes de fato as Pessoas Jurídicas BENFICA CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA (CNPJ 34.293.449/0001-07) e JB GESTORA DE ATIVOS E PARTICIPAÇÕES S/A (CNPJ 10.464.809/0001-28).

A Fiscalização lavrou o Auto de infração de IRRF – Pagamento sem causa/Beneficiário não identificado e, assim, autuou a empresa Recorrente pela atribuição de obrigações tributárias decorrentes dos pagamentos sem causa e a beneficiários não identificados relativos às seguintes pessoas jurídicas listadas na ordem que constam do anexo 35 do TVF (fls. 3.369/3.390):

<sup>12</sup> [https://solucoes.receita.fazenda.gov.br/Servicos/cnpjreva/Cnpjreva\\_Solicitacao.asp](https://solucoes.receita.fazenda.gov.br/Servicos/cnpjreva/Cnpjreva_Solicitacao.asp)

- 1) LCC EMPREENDIMENTOS E CONSTRUÇÃO LTDA – ME;
- 2) PALMA CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A;
- 3) MJ CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES;
- 4) DATA CONTRUÇÕES E PROJETOS LTDA;
- 5) MACONDO CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A;
- 6) MÉDIA CONSTRUÇÕES E ADMINISTRAÇÃO S/A;
- 7) BSB ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA – ME; e
- 8) KBR CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A.

Quanto às receitas apontadas como omitidas que tiveram as obrigações tributárias atribuídas à empresa Recorrente, veja-se que o anexo 27 do TVF (fls. 3.297/3.334) relaciona e o anexo 28 (fl. 3.335) consolida as receitas de incorporação imobiliária informadas pelas seguintes Pessoas Jurídicas:

- 1) MANIFESTO CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES S/A; e
- 2) MJ CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES S/A.

Portanto, as empresas BENFICA CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA e JB GESTORA DE ATIVOS E PARTICIPAÇÕES S/A, únicas que constam com situação cadastral do CNPJ como BAIXADA por serem consideradas inexistentes de fato, não têm qualquer relação com os fatos geradores decorrentes de pagamento sem causa e a beneficiário não identificado ou receitas de incorporação imobiliária que foram atribuídas à empresa Recorrente.

Vale destacar, aqui, que, a despeito da situação cadastral da empresa constar como “baixada”, como é o caso da BENFICA CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA e da JB GESTORA DE ATIVOS E PARTICIPAÇÕES S/A, o fato é que tal não implica em dizer que elas se encontram em inatividade para fins tributários, conforme preconiza o artigo 9º, parágrafo único da Instrução Normativa RFB nº 2.119/2022, ao dispor que “as situações cadastrais da inscrição no CNPJ não se confundem com a condição de atividade ou inatividade para fins tributários”.

Dito isto, passa-se, então, a verificar a condição de atividade ou inatividade para fins tributários da JB GESTORA DE ATIVOS E PARTICIPAÇÕES S/A e da BENFICA CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA.

Quanto à BENFICA CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA, veja-se que a Fiscalização concluiu que não se tratava de empresa existente de fato, tanto no Termo de Verificação Fiscal (fl. 311), como, também, na Representação Fiscal – Baixa de Ofício no CNPJ (fls. 3.259/3.260), conforme se verifica dos trechos abaixo colacionados:

**“Termo de Verificação Fiscal**

158. Dessa forma e considerando que a pessoa jurídica não dispõe de capacidade operacional necessário à realização de seu objeto, e que não foi localizada no endereço cadastral **concluímos que esta não possui existência de fato**, enquadrando-se no inciso I, parágrafo 1º do artigo 80 da Lei 9.430/96 e no item II do artigo 27 da Instrução Normativa 1.470/2014.” (grifos originais)

\*\*\*

**“Representação Fiscal – Baixa de Ofício no CNPJ**

154. Dessa forma e considerando que a pessoa jurídica **não dispõe de capacidade operacional necessário à realização de seu objeto**, e que não foi localizada no endereço cadastral **concluímos que esta não possui existência de fato**, enquadrando-se no inciso I, parágrafo 1º do artigo 80 da Lei 9.430/96 e no item II do artigo 27 da Instrução Normativa 1.470/2014.” (grifos originais)

Quanto à JB GESTORA DE ATIVOS E PARTICIPAÇÕES S/A, registre-se que a Fiscalização concluiu, igualmente, que não se tratava de empresa existente de fato, tanto no Termo de Verificação Fiscal (fl. 321), quanto, também, na Representação Fiscal – Baixa de Ofício no CNPJ (fls. 3.259/3.260). É ver-se:

**“Termo de Verificação Fiscal**

240. Em suma, **conclui-se que a JB GESTORA DE ATIVOS E PARTICIPAÇÕES S/A (CNPJ 10.464.809/0001-28) não reúne os fatores de produção** que caracterizam uma atividade empresarial e **portanto não dispõe de patrimônio nem de capacidade operacional** necessários à realização de seu objeto, **configurando-se como inexistente de fato**, conforme inciso I, parágrafo 1º do artigo 80 da lei 9.430/96 e no item II do artigo 27 da Instrução Normativa 1.470/2014.” (grifos originais).

\*\*\*

**“Representação Fiscal – Baixa de Ofício no CNPJ**

390. Em suma, **conclui-se que a JB GESTORA DE ATIVOS E PARTICIPAÇÕES S/A não reúne os fatores de produção** que caracterizam uma atividade empresarial e **portanto não dispõe de patrimônio nem de capacidade operacional** necessários à realização de seu objeto, **configurando-se como inexistente de fato**, conforme inciso I, parágrafo 1º do artigo 80 da Lei 9.430/96 e no item II do artigo 27 da Instrução Normativa 1.470/2014.” (grifos originais).

Pois bem. A legislação que restou mencionada no Termo de Verificação Fiscal e na Representação Fiscal – Baixa de Ofício no CNPJ dispunha o seguinte:

**“Lei nº 9.430/96**

**Art. 80.** As pessoas jurídicas que, estando obrigadas, deixarem de apresentar declarações e demonstrativos por cinco ou mais exercícios poderão ter sua inscrição no Cadastro

Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ baixada, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, se, intimadas por edital, não regularizarem sua situação no prazo de sessenta dias, contados da data da publicação da intimação.

§ 1º Poderão ainda ter a inscrição no CNPJ baixada, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, as pessoas jurídicas: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) (Revogado pela Lei nº 14.195, de 2021)

I – que não existam de fato; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009) (Revogado pela Lei nº 14.195, de 2021)”

\*\*\*

“**Instrução Normativa nº 1.470/2014** (revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1634/2016)

**Art. 27.** Pode ser baixada de ofício a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica:

[...]

II - inexistente de fato, assim entendida aquela que:

a) não dispuser de patrimônio e capacidade operacional necessários à realização de seu objeto; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1511, de 06 de novembro de 2014)

b) não for localizada no endereço constante do CNPJ, bem como não forem localizados os integrantes do seu QSA, seu representante no CNPJ e o preposto dele; ou

c) se encontrar com as atividades paralisadas, salvo se enquadrada nas hipóteses previstas nos incisos I, II e VI do caput do art. 36;”

Na acusação de “*que não foi localizada no endereço cadastral*”, então prevista na alínea “b” do item II do artigo 27 da Instrução Normativa 1.470/2014, imputada exclusivamente à BENFICA CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA, a Autoridade fiscal elaborou dois anexos, quais sejam, o anexo 3 – “Correspondências Devolvidas” (fls. 686/780) e o anexo 4 “Termos de Constatação Diversos – Locais das Pessoas Jurídicas do Grupo” (fls. 781/863).

No anexo 3 – “Correspondências Devolvidas” (fls. 686/780) não há qualquer comprovação de que as correspondências tenham sido devolvidas, porque a empresa não foi localizada no endereço cadastral, vez que as duas correspondências juntadas aos autos não apontam a “inexistência do estabelecimento”, mas, sim, que foram “recusadas”, respectivamente, em 13.06.2013 e 24.05.2012 (fls. 694/695).

No anexo 4 – “Termos de Constatação Diversos – Locais das Pessoas Jurídicas do Grupo” (fls. 781/863) também não há qualquer comprovação no sentido de que a empresa não foi localizada no seu endereço cadastral, até mesmo porque, no referido anexo, não há qualquer menção à BENFICA CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA. Ao contrário, faz prova inequívoca de que a BENFICA CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA foi localizada em seu endereço cadastral a afirmação da autoridade fiscal de que, tendo sido intimada a apresentar informação sobre as

receitas auferidas, a pessoa jurídica apresentou respostas relacionadas a locação de imóveis. É ver-se (fls. 311):

153. Tendo sido intimada a apresentar informação sobre as receitas auferidas nos anos de 2009 a 2012, a pessoa jurídica apresentou respostas relacionadas a locação de imóveis. Os valores e proprietários dos imóveis constam da tabela abaixo:

[...]

155. Questionada se houve repasse aos proprietários desses imóveis de parte da receita obtida, a BENFICA CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA afirmou não haver realizado os referidos repasses, por serem os imóveis objeto de comodato, não oneroso, para o contribuinte sob análise.

A outra acusação formulada pela Autoridade fiscal ao considerar que cada uma das empresas “*não dispõem de patrimônio nem de capacidade operacional necessários à realização de seu objeto*” então prevista na alínea “a” do item II do artigo 27 da Instrução Normativa 1.470/2014, foi imputada tanto à BENFICA CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA como, também, à JB GESTORA DE ATIVOS E PARTICIPAÇÕES S/A.

O anexo 26 do TVF elenca as receitas de aluguel declaradas em Dimob por diversas empresas, dentre elas a JB GESTORA DE ATIVOS E PARTICIPAÇÕES S/A e a BENFICA CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA. No caso, a Fiscalização apontou que ambas as empresas auferiram receitas de aluguel, com base em declarações prestadas por elas mesmas (fls. 3.296):

Quadro 1: Detalhado por pessoa jurídica

CNPJ Locador	Locador	CNPJ Declarante	Declarante
00618934000191	CIM CONSTRUTORA E INCORPORADORA MORADIA LTDA	37644234000181	AUGUSTO & MORAIS LTDA - ME
00690271000116	EGA - ADMINISTRACAO, PARTICIPACOES E SERVICOS LTDA	25629791000144	POK CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA - ME
		02886435000100	PREMIER EMPREENDIMENTOS LTDA - EPP
		00690271000116	EGA - ADMINISTRACAO, PARTICIPACOES E SERVICOS LTDA - ME
		01535160000106	GRUPO OK CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA
		10464809000128	JB GESTORA DE ATIVOS E PARTICIPACOES S/A
01346121000152	DATA CONTRUCOES E PROJETOS LTDA	01346121000152	DATA CONTRUCOES E PROJETOS LTDA
		00690271000116	EGA - ADMINISTRACAO, PARTICIPACOES E SERVICOS LTDA - ME
01535160000106	GRUPO OK CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA EPP	02886435000100	PREMIER EMPREENDIMENTOS LTDA - EPP
		01535160000106	GRUPO OK CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA
03082089000170	PARTPAR ADMINISTRACAO E PARTICIPACOES LTDA	03082089000170	PARTPAR ADMINISTRACAO E PARTICIPACOES LTDA
03847352000175	LCC CONSTRUCOES E PARTICIPACOES S/A	05097591000180	INOVAR CONSTRUCOES E EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS LTDA - ME
		00008193000127	PLANALTO DE AUTOMOVEIS SA
		03847352000175	LCC CONSTRUCOES E PARTICIPACOES S/A
		25629791000144	POK CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA - ME
		02886435000100	PREMIER EMPREENDIMENTOS LTDA - EPP
10464809000128	JB GESTORA DE ATIVOS E PARTICIPACOES S/A	10464809000128	JB GESTORA DE ATIVOS E PARTICIPACOES S/A
22933956000189	LCC EMPREENDIMENTOS E CONSTRUCAO LTDA ME	22933956000189	LCC EMPREENDIMENTOS E CONSTRUCAO LTDA - ME
24934309000117	GRUPO OK CONSTRUCOES E EMPREENDIMENTOS LTDA EPP	24934309000117	GRUPO OK CONSTRUCOES E EMPREENDIMENTOS LTDA - EPP
25629791000144	PNEUS OK LTDA	25629791000144	POK CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA - ME
26424275000146	SAENCO - SANEAMENTO E CONSTRUÇÕES LTDA	26424275000146	SAENCO - SANEAMENTO E CONSTRUÇÕES LTDA - ME
32905499000172	CONSTRUTORA SANTA TEREZA LTDA	32905499000172	CONSTRUTORA SANTA TEREZA LTDA - ME
34293449000107	BENFICA CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA	34293449000107	BENFICA CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA - EPP

Na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF das empresas JB GESTORA DE ATIVOS E PARTICIPAÇÕES S/A e BENFICA CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA, dentre outras, há informações de tributos devidos, conforme consta no anexo 29 do TVF – “Valores declarados em DCTF – Detalhados por pessoa jurídica” (fls. 3.336/3.338):

10.464.809/0001-28	JB GESTORA DE ATIVOS E PARTICIPACOES S/A	2089	IRPJ				12.000,00	49.389,60	40.168,80	191.558,40		
		2172	COFINS (MERC.INTERNO)				6.750,00	27.521,10	29.364,33	63.635,43		
		2372	CSLL				6.480,00	26.420,26	20.940,78	53.841,04		
		8109	PIS/PASEP (MERC.INTERNO)				1.462,50	5.962,92	6.362,31	13.787,73		
10.464.809/0001-28 Soma - Valor Total do Débito (Exclui Passados) SOMA							26.692,50	109.293,88	96.836,22	232.822,60		
34.293.449/0001-07	BENFICA CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA - EPP	2089	IRPJ	111.455,86	121.641,25	145.910,86	180.839,01	230.566,05	790.413,03			
		2172	COFINS (MERC.INTERNO)	50.795,95	54.615,47	63.716,57	76.814,64	95.462,26	344.404,89			
		2372	CSLL	48.784,11	52.430,86	61.167,92	73.742,05	91.643,78	327.748,72			
		8109	PIS/PASEP (MERC.INTERNO)	11.005,78	11.833,38	13.805,27	16.643,17	20.683,48	73.974,08			
34.293.449/0001-07 Soma - Valor Total do Débito (Exclui Passados) SOMA							222.021,70	240.520,96	284.600,62	348.038,87	438.355,57	1.533.537,72

Tendo sido apresentado demonstrativo acerca das locações de imóveis em que constam imóveis de propriedade da BENFICA CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA, a própria Autoridade fiscal reconhece a existência de patrimônio da empresa: (fl. 311):

153. Tendo sido intimada a apresentar informação sobre as receitas auferidas nos anos de 2009 a 2012, a pessoa jurídica apresentou respostas relacionadas a locação de imóveis. Os valores e proprietários dos imóveis constam da tabela abaixo:

Ano	Nome do proprietário	CNPJ do proprietário	Total
2009	BENFICA CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA EPP	34.293.449/0001-97	387.902,46
	GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA	01.535.160/0001-06	1.305.295,76
2009 Total			1.693.198,22
2010	BENFICA CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA EPP	34.293.449/0001-97	446.912,73
	GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA	01.535.160/0001-06	1.373.602,89
2010 Total			1.820.515,62
2011	BENFICA CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA EPP	34.293.449/0001-97	569.111,88
	GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA	01.535.160/0001-06	3.028.773,82
2011 Total			3.597.885,70
2012	BENFICA CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA EPP	34.293.449/0001-97	611.497,12
	GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA	01.535.160/0001-06	1.348.990,55
2012 Total			1.960.487,67

Igualmente, ao enumerar os veículos de propriedade da JB GESTORA DE ATIVOS E PARTICIPAÇÕES S/A, a Autoridade fiscal acabou reconhecendo a existência de seu patrimônio (fls. 320):

230. Verifica-se que os seguintes veículos encontram-se em nome da empresa:

Veículo	Placa	Renavam	Estado	Ano
I/MASERATI QUATTROPORTE	JET1909	00934296693	DF	2007
I/PORSCHE CAYENNE V6	JJF1609	00132937930	DF	2008
I/FERRARI 458 ITALIA	FLL0506	00298492997	DF	2011
FORD/ECOSPORT XLT 1.6	JGH5928	00810548011	DF	2003
VW/KARMANN-GHIA	JIR1971	00001472585	DF	1971

O patrimônio reconhecido pela própria Autoridade fiscal e a apresentação da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF e da Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias – Dimob demonstram, pois, que as empresas JB GESTORA DE ATIVOS E PARTICIPAÇÕES S/A e a BENFICA CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA dispõem de patrimônio e capacidade operacional necessários à realização de seu objeto.

Por todo o exposto, entendo que devem ser cancelados os lançamentos em que a Autoridade fiscal elegeu o GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA – EPP para figurar

no polo passivo de obrigações tributárias relacionadas à omissão de receitas e ao pagamento sem causa e a beneficiário não identificado das seguintes pessoas jurídicas: ANA ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES SA; BENFICA CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA; BSB ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA – ME; CIM CONSTRUTORA E INCORPORADORA MORADIA LTDA; CONSTRUTORA SANTA TEREZA LTDA; DATA CONTRUÇÕES E PROJETOS LTDA; EGA – ADMINISTRAÇÃO, PARTICIPAÇÕES E SERVIÇOS LTDA; GRUPO OK CONSTRUÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA – EPP; JB GESTORA DE ATIVOS E PARTICIPAÇÕES S/A; KBR CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A; LCC EMPREENDIMENTOS E CONSTRUÇÃO LTDA – ME; MACONDO CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A; MANIFESTO CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES S/A; MÉDIA CONSTRUÇÕES E ADMINISTRAÇÃO S/A; MJ CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES S/A; PALMA CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A; PARTPAR ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA; PNEUS OK LTDA; e SAENCO – SANEAMENTO E CONSTRUÇÕES LTDA.

Quanto à responsabilização tributária decorrente da existência de grupo econômico, veja-se que a 2ª Turma da DRJ/JFA concluiu o seguinte (fls.31.287):

“Em que pesem as alegações passivas, entendo que restou caracterizado a existência do grupo econômico e, sendo assim, as receitas devem ser tributadas, como corretamente foram, na empresa GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA.”

Como é sabido, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 121, acaba distinguindo as figuras do “contribuinte” e do “responsável”. O contribuinte é aquele tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, enquanto o responsável, sem revestir a condição de contribuinte, assumirá a obrigação a partir de disposição expressa de lei.

A rigor, note-se que as figuras jurídicas “contribuinte” e “responsável” são espécies de um mesmo gênero, qual seja, “sujeito passivo”. Entretanto, são espécies que não se confundem, até mesmo porque o “responsável” não possui a condição de “contribuinte”, conforme expressamente dispõe o CTN. Ou seja, não pode àquele que possua a qualidade de “responsável” ser imputada a condição de “contribuinte”, por se tratarem de espécies distintas de sujeitos passivos que, para tanto, estão submetidas a regramento próprio.

A distinção entre “contribuinte” e “responsável” e a impossibilidade de se atribuir a condição de contribuinte àquele qualificado como responsável encontra-se contemplada no Tema de Repercussão Geral nº 13 do Supremo Tribunal Federal em que se reconhece que a referência ao responsável, enquanto terceiro, evidencia que não participa da relação contributiva, mas, sim, de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela, haja vista que a responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas, quais sejam, a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada qual com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. Veja-se:

“DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA.

ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS.

1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário.

2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128.

3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente.

4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Person, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.

5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a personalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade.

6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF.

7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da

Constituição. 8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 9. Recurso extraordinário da União desprovido. 10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC.

(RE 562276, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2011 PUBLIC 10-02-2011 EMENT VOL-02461-02 PP-00419 RTJ VOL-00223-01 PP-00527 RDDT n. 187, 2011, p. 186-193 RT v. 100, n. 907, 2011, p. 428-442)". (grifei).

Acrescente-se, ainda, que, ao tratar da responsabilidade tributária de grupos econômicos, o Parecer Normativo nº 4, de 10 de dezembro de 2018, concluiu que, em contextos tais, aplica-se a responsabilidade tributária solidária a que se refere o artigo 124, inciso I do CTN, que, como cediço, decorre do *interesse comum* da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que, a rigor, pode se relacionar tanto ao ato lícito que gerou a obrigação tributária, como, também, ao ilícito que a desfigurou. É ver-se:

**"Parecer Normativo nº 4, de 10 de dezembro de 2018"**

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. **SOLIDARIEDADE**. ART. 124, I, CTN. INTERESSE COMUM. ATO VINCULADO AO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. ATO ILÍCITO. GRUPO ECONÔMICO IRREGULAR. EVASÃO E SIMULAÇÃO FISCAL. ATOS QUE CONFIGURAM CRIMES. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. NÃO OPOSIÇÃO AO FISCO DE PERSONALIDADE JURÍDICA APENAS FORMAL. POSSIBILIDADE.

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.

A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição. Deve-se comprovar o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

São atos ilícitos que ensejam a responsabilidade solidária: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação e demais atos deles decorrentes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).

O grupo econômico irregular decorre da unidade de direção e de operação das atividades empresariais de mais de uma pessoa jurídica, o que demonstra a artificialidade da separação jurídica de personalidade; esse grupo irregular realiza indiretamente o fato gerador dos respectivos tributos e, portanto, seus integrantes possuem interesse comum

para serem responsabilizados. Contudo, não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica.

Os atos de evasão e simulação que acarretam sanção, não só na esfera administrativa (como multas), mas também na penal, são passíveis de responsabilização solidária, notadamente quando configuram crimes.

Atrai a responsabilidade solidária a configuração do planejamento tributário abusivo na medida em que os atos jurídicos complexos não possuem essência condizente com a forma para supressão ou redução do tributo que seria devido na operação real, mediante abuso da personalidade jurídica.

Restando comprovado o interesse comum em determinado fato jurídico tributário, incluído o ilícito, a não oposição ao Fisco da personalidade jurídica existente apenas formalmente pode se dar nas modalidades direta, inversa e expansiva.

Dispositivos Legais: art. 145, §1º, da CF; arts. 110, 121, 123 e 124, I, do CTN; arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; arts. 60 e 61 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995; arts. 167 e 421 do Código Civil.” (grifei)

Peço licença para transcrever, aqui, as conclusões que restaram expostas no aludido Parecer para demonstrar que, a despeito da ocorrência de atos ilícitos praticados por empresas de um grupo econômico, a responsabilização somente pode se dar a partir da atribuição de responsabilidade solidária, nos termos dos artigos 121, parágrafo único, II e 124 do CTN, e não a partir da condição de “contribuinte”, de acordo com o artigo 121, parágrafo único, inciso I do CTN. *In verbis*:

“Síntese conclusiva

40. De todo o exposto, conclui-se:

a) 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;

b.1) a responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição; deve-se comprovar o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo;

b.2) o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluídos os atos ilícitos a ele vinculados) não pode caracterizar a responsabilização solidária, não obstante ser indício da concorrência do interesse comum daquela pessoa no cometimento do ilícito;

b.3) são atos ilícitos que ensejam a responsabilidade solidária: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única (“grupo econômico irregular”); (ii) evasão e simulação e

demais atos deles decorrentes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo);

c.1) não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica; os grupos econômicos formados de acordo com os Capítulos XX e XXI da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, em que há pleno respeito à personalidade jurídica de seus integrantes (mantendo-se a autonomia patrimonial e operacional de cada um deles), não podem sofrer a responsabilização solidária, salvo cometimento em conjunto do próprio fato gerador

c.2) o grupo econômico irregular decorre da unidade de direção e de operação das atividades empresariais de mais de uma pessoa jurídica, a qual demonstra a artificialidade da separação jurídica de personalidade; esse grupo irregular realiza indiretamente o fato gerador dos respectivos tributos e, portanto, seus integrantes possuem interesse comum para serem responsabilizados;

c.3) uma variável para a criação do grupo irregular é a corriqueira situação de confusão patrimonial com o intuito de fraude a credores, principalmente a Fazenda Nacional; seu objetivo é não só a manipulação da ocorrência dos fatos geradores futuros, mas também ocultar os reais sócios do empreendimento e/ou esvaziar o patrimônio referente ao passivo tributário;

c.4) deve-se comprovar o cometimento do ilícito societário, mesmo que por prova indireta ou indiciária, pois mero interesse econômico no lucro não é passível de responsabilização solidária; não obstante, cabe observar que a distribuição disfarçada de lucros a que se referem os arts. 60 e 61 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, denota a existência de abuso de personalidade jurídica a caracterizar grupo econômico irregular;

d.1) não é o objetivo do presente Parecer Normativo proceder a um conceito fechado dos ilícitos tributários a ensejar a responsabilização solidária nem citá-los de forma exaustiva; a sua configuração demanda análise criteriosa no caso concreto. Entretanto, pode-se dizer que os ilícitos tributários que acarretam uma sanção, não só na esfera administrativa (como multas), mas também na penal, são ilícitos passíveis de responsabilização solidária;

d.2) os atos de evasão e simulação que acarretam sanção, não só na esfera administrativa (como multas), mas também na penal, são passíveis de responsabilização solidária, notadamente quando configuram crimes; casos típicos de ilícitos tributários são as condutas de sonegação, fraude (strictu sensu) e conluio contidas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, bem como as condutas criminosas de que tratam os itens 27.3 e 27.4;

d.3) outro exemplo de responsabilização solidária é a ocorrência hipótese a que se refere o art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, cujo fato gerador demanda pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa; caso a sua ocorrência surja em decorrência de cometimento de ilícito tributário, há claro interesse comum da pessoa que efetua o pagamento (substituto tributário), de quem recebe (contribuinte) e, de quem, eventualmente, intermedeia a operação (conluio);

e.1) atrai a responsabilidade solidária a configuração do planejamento tributário abusivo na medida em que os atos jurídicos complexos não possuem essência condizente com a forma para supressão ou redução do tributo que seria devido na operação real mediante abuso da personalidade jurídica;

e.2) o planejamento tributário abusivo ora tratado é o que envolve diversas pessoas jurídicas existentes com o único fito de reduzir ou suprimir tributo; a personalidade jurídica não cumpre a função social esperada da empresa;

e.3) para a responsabilização solidária há que restar comprovado o abuso da personalidade jurídica cuja existência é fictícia ou utilizada para uma sequência de transação com o fito de reduzir ou suprimir tributo; esse nexos causal entre a artificialidade da personalidade jurídica e a operação conjunta deve estar demonstrado, mesmo que mediante conjunto de provas indiciárias;

e.4) deve-se estabelecer que a pessoa jurídica ou física responsabilizada é partícipe direto e consciente da simulação;

f.1) restando comprovado o interesse comum em determinado fato jurídico tributário, incluídos os ilícitos aqui tratados, a não oposição ao Fisco da personalidade jurídica existente apenas formalmente pode se dar nas modalidades direta, inversa e expansiva;

f.2) na direta, ocorre a clássica hipótese de desconsideração da personalidade para responsabilizar os seus sócios; para tanto, exige-se comprovação de sua ativa participação no ato vinculado ao fato jurídico tributário, incluído o ato ilícito a ele vinculado (vide item 15);

f.3) na inversa, imputa-se a responsabilidade solidária àquela pessoa jurídica por ato cometido por sócio ou outra sociedade controladora ou coligada; ocorre quando a pessoa jurídica apenas existe para utilização da sua fictícia personalidade por sócios ou administradores para fins de cometimento de ato vinculado ao fato jurídico tributário, inclusive ilícito;

f.4) na expansiva, a desconsideração não seria apenas para alcançar seus sócios formais, mas também aqueles ocultos, inclusive por intermédio de outras pessoas jurídicas (numa junção com a desconsideração inversa). (grifei)

A partir da análise das conclusões expostas no Parecer Normativo nº 4, de 10 de dezembro de 2018, e do cotejo com as especificidades do presente caso, pode-se afirmar o seguinte:

- (i) Há uma ampla distinção entre a figura jurídica “contribuinte” e a figura jurídica “responsável”, até mesmo porque somente pode existir o responsável se preexistir a correta eleição do “contribuinte”, conforme consta no item “(b.1) a responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do CONTRIBUINTE....”, não podendo a um suposto responsável ser imputada a condição de contribuinte, importando em erro na eleição do sujeito passivo;
- (ii) Os supostos atos ilícitos apontados pelo Fisco como ensejadores da tributação direta da Recorrente, na condição de “contribuinte” (“utilização de interpostas pessoas”, “negócios jurídicos simulados”, “confusão patrimonial” e “empresas inexistentes de fato”), quando muito, poderiam ensejar a responsabilização solidária da Recorrente (b.3) são atos ilícitos que ensejam a responsabilidade

*solidária: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação e demais atos deles decorrentes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo);) inclusive em decorrência de existência de GRUPO ECONÔMICO IRREGULAR decorrente de confusão patrimonial com intuito de fraude a credores (c.2) o grupo econômico irregular decorre da unidade de direção e de operação das atividades empresariais de mais de uma pessoa jurídica, a qual demonstra a artificialidade da separação jurídica de personalidade; esse grupo irregular realiza indiretamente o fato gerador dos respectivos tributos e, portanto, seus integrantes possuem interesse comum para serem responsabilizados; c.3) uma variável para a criação do grupo irregular é a corriqueira situação de confusão patrimonial com o intuito de fraude a credores...);*

- (iii) Os ilícitos tributários somente podem ensejar responsabilização solidária, repita-se, nunca responsabilização direta na condição de contribuinte (d.1..... Entretanto, pode-se dizer que os ilícitos tributários que acarretam uma sanção, não só na esfera administrativa (como multas), mas também na penal, são ilícitos passíveis de responsabilização solidária);
- (iv) Até mesmo os ilícitos capitulados como sonegação, fraude e conluio, previstos nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, conforme acusação do Fisco, somente podem ensejar a responsabilização solidária (d.2) os atos de evasão e simulação que acarretam sanção, não só na esfera administrativa (como multas), mas também na penal, são passíveis de responsabilização solidária, notadamente quando configuram crimes; casos típicos de ilícitos tributários são as condutas de sonegação, fraude (strictu sensu) e conluio contidas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, bem como as condutas criminosas de que tratam os itens 27.3 e 27.4);
- (v) Mesmo nas hipóteses de tributação de IRRF em decorrência de pagamento sem causa ou beneficiário não identificado, somente admitir-se-ia a responsabilização solidária (d.3) outro exemplo de responsabilização solidária é a ocorrência hipótese a que se refere o art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, cujo fato gerador demanda pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa;...); e
- (vi) Inclusive a conduta que envolva diversas pessoas jurídicas com o fito de reduzir ou suprimir tributos (planejamento tributário abusivo), pode acarretar exclusivamente a responsabilidade solidária (e.1) atrai a responsabilidade solidária a configuração do planejamento tributário abusivo na medida em que os atos jurídicos complexos não possuem essência condizente com a forma para supressão ou redução do tributo que seria devido na operação real mediante abuso da personalidade jurídica e.2) o planejamento tributário abusivo ora tratado é o que envolve diversas pessoas jurídicas existentes com

*o único fito de reduzir ou suprimir tributo; a personalidade jurídica não cumpre a função social esperada da empresa;).*

Não destoa deste entendimento a doutrina de W. R. Manzutti e Michell Przepiorka:

No campo do Direito Tributário, a confusão patrimonial traz implicações significativas, especialmente no que se refere à responsabilidade. É de se enfatizar que, em se tratando de grupos econômicos de fato, sem indícios de irregularidades, a autonomia patrimonial é preservada e, portanto, também a personalidade jurídica e não há solidariedade na cobrança do crédito tributário. Já no caso dos grupos econômicos irregulares, quando constatada a existência de imiscuidade entre o patrimônio das empresas, a consequência imediata é o afastamento da autonomia da pessoa jurídica.

Quando isso acontece, ou seja, quando inexistente a autonomia patrimonial, já não é mais possível fazer a separação das empresas e podemos entender que todas as sociedades envolvidas fazem parte uma da outra, formando uma única pessoa jurídica. Nesse cenário, é possível admitir que todas realizaram os fatos jurídicos tributários, posicionando-se, por isso, no mesmo polo da relação jurídica tributária. A implicação direta desse fenômeno é a incidência do artigo 124, I do CTN, haja vista a presença de interesse comum entre as empresas envolvidas. Esse é o fundamento interpretativo que autoriza a aplicação da norma de responsabilidade em conjunto com a regra do artigo 50 do CC.

É nesse contexto que o interesse comum na prática que constitui o fato gerador se apresenta. A solidariedade prevista no artigo 124, I do CTN, exige como condição de sua materialidade, que os responsáveis pratiquem de forma concomitante os atos e fatos descritos no conteúdo material da hipótese de incidência, fazendo nascer o vínculo obrigacional entre os sujeitos passivos e o ativo da relação jurídico-tributária”.

Quanto à aplicabilidade do Parecer no caso concreto, reconheça-se que, em situações em a questão é pacificada favoravelmente ao contribuinte com o reconhecimento institucional da Administração Tributária, este E. CARF tem aplicado conclusões de pareceres normativos da RFB para afastar a exação, inclusive nos casos nos quais o Parecer é editado posteriormente à ocorrência do fato gerador, dada a sua natureza de norma tributária interpretativa.

Esse entendimento encontra amparo em precedentes da 1ª Turma da CSRF e das Turmas Ordinárias da 1ª Seção deste E. CARF. Veja-se:

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

Ano-calendário: 2008

GLOSA DE ESTIMATIVAS. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. POSSIBILIDADE.

As estimativas compensadas, ainda que não homologadas ou pendentes de homologação, devem ser consideradas no cômputo do saldo negativo, tendo em vista o disposto no Parecer Normativo COSIT/RFB 02/2018.

[...]

Muito bem. Em que pese, tratar-se o caso de matéria cujo entendimento foi se modificando ao longo do tempo, e culminou com o Parecer Normativo que abaixo entendo por bem transcrever alguns de seus trechos mais importantes, bem como outros instrumentos de interpretação sobre o assunto que também merecem destaque:

[...]

Nestas condições, adoto o disposto no citado Parecer COSIT/RFB 02/2018, por entender como norma tributária interpretativa e, que portanto, deve retroagir quando o ato não se encontra definitivamente julgado.

Por tais razões peço vênua a i. Relatora e nego provimento ao Recurso Especial da PGFN.”

(Processo n. 10880.949856/2013-01. Acórdão n. 9101-004.828. Conselheira Relatora Andréa Duek Simantob. Sessão de 04.03.2020. Data da publicação em 01.04.2020).”

\*\*\*

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

Ano-calendário: 2007

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO. ESTIMATIVAS COMPENSADAS. PARECER NORMATIVO COSIT Nº 02/2018. RECONHECIMENTO INSTITUCIONAL DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HOMOLOGAÇÃO.

Considerando a posição estampada no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 02/2018, se parte do valor que forma o saldo negativo demonstrado pelo contribuinte é oriundo de débito de estimativa mensal, confessado por meio de Declaração de Compensação (DCOMP), não há motivo para o Julgador denegar o direito pretendido. Sob tais circunstâncias, o crédito alegado apresenta-se líquido e certo, conforme o disposto no art. 170 do CTN, podendo saldar as compensações correspondentes.

(Processo n. 11080.908329/2013-17. Acórdão n. 1402-004.226. Conselheiro Relator Caio Cesar Nader Quintella. Sessão de 12.11.2019. Data da publicação em 06.01.2020).” (grifei).

A título de ilustração, note-se que a Súmula CARF nº 172, ao dispor que a “*pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte” não possui legitimidade para questionar a responsabilidade tributária de outras pessoas jurídicas, acaba por cancelar a plena distinção entre a sujeição passiva na condição de contribuinte da tributada na condição de responsável:*

**“Súmula CARF nº 172**

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).” (grifei)

No caso, tem-se que a Autoridade fiscal deveria ter procedido com a feitura do lançamento aqui discutido com base no artigo 142 do Código Tributário Nacional o qual, a rigor,

deve ser formalizado com observância a todos os requisitos ali previstos, inclusive com a correta definição do sujeito passivo e, assim, se entendeu pela formação de grupo econômico, deveria ter arrolado aos autos, enquanto responsáveis, as demais empresas. Confira-se:

**“Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**

**Capítulo II - Constituição de Crédito Tributário**

**Seção I - Lançamento**

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

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

Se, abstratamente, não pode existir tributo sem lei que o institua e se, objetivamente, não pode existir tributo sem a ocorrência do fato gerador, pode-se afirmar que, subjetivamente, não pode ser efetivada a arrecadação ou o pagamento de nenhum tributo sem a sua apuração, cálculo e a identificação do contribuinte, que nada mais são do que os elementos específicos do lançamento.<sup>13</sup>

Nas palavras de Ives Gandra da Silva Martins<sup>14</sup>,

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

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

Reconheça-se, pois, que não é possível conceber um lançamento sem que haja determinação da matéria tributável, seja por meio da descrição dos fatos ocorridos, seja pela indicação dos dispositivos legais que descrevem a hipótese de incidência, bem como não se terá o

<sup>13</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Teoria do Lançamento Tributário. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1965, p. 30.

<sup>14</sup> Cf. Caderno de Pesquisas Tributárias nº 12. Resenha Tributária, 1987, p. 43.

lançamento se inexistir identificação do sujeito passivo, ou então, quando não houver qualquer referência ao montante do tributo. Ou seja, o lançamento somente se concretiza quando todos esses aspectos estiverem reunidos num único ato, não se mostrando possível cindi-lo, de forma que se permitisse, *v.g.*, identificar o sujeito passivo por meio de um lançamento e a matéria tributável por meio de outro.

É aí que reside o caráter uno e indivisível do lançamento o qual, a propósito, transparece, com maior clareza, quando examinamos o seu aspecto nuclear, qual seja, a determinação da matéria tributável. Ora, se a situação prevista em lei como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador não comporta fracionamento, parece-nos fora de dúvida que a matéria tributável deve ser determinada no lançamento.

De acordo com os ensinamentos de Marcos Donizeti Sampar<sup>15</sup>,

“O caráter uno e indivisível do lançamento transparece, com maior clareza, quando examinamos o seu aspecto nuclear, qual seja, a determinação da matéria tributável. Ora, se, conforme já demonstrado, a situação prevista em lei como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador não comporta fracionamento, parece-nos fora de dúvida que, uma vez determinada a matéria tributável por ocasião do lançamento anterior, não haverá matéria tributável a ser determinada por ocasião da exigência complementar. Como se percebe, também aqui estão presentes as alternativas excludentes a que nos referimos no item 3: ou a matéria tributável está perfeitamente determinada no lançamento anterior, implicando o seu exaurimento para efeitos de um segundo lançamento; ou então, não está determinada, resultando em inexistência de lançamento anterior, por lhe faltar um aspecto essencial.

Vale dizer, exaurindo-se com o lançamento, não subsistirá, por conseqüência, qualquer matéria tributável passível de ser alocada, total ou parcialmente, a um novo lançamento. Por isso, versando a exigência complementar apenas sobre inexatidão do *quantum* objeto do lançamento anterior, afigura-se impossível à autoridade fiscal indicar todos os demais aspectos do artigo 142 do CTN, porquanto pelo menos um deles - a determinação da matéria tributável - é específico do lançamento. Isso porque a atividade desenvolvida pela autoridade fiscal na formalização dessa exigência complementar se resume tão-somente a calcular (ou melhor, recalcular) o montante do tributo, transformando em crédito tributário a parcela da obrigação não alcançada pelo lançamento anterior.”

Ora, se o lançamento tributário é definido como atividade administrativa plenamente vinculada, por óbvio que tal prescrição tem por destinatário a própria Autoridade fiscal e, por isso mesmo, se Autoridade não obedece quaisquer dos requisitos constantes do artigo

<sup>15</sup> SAMPAR, Marcos Donizete. Lançamento e Revisão de Ofício do Lançamento. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Dir.). Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT nº 59, São Paulo: Oliveira Rocha, ago/2000, p. 70.

142 do Código Tributário Nacional, a nulidade do lançamento restará patente, daí que, se a Autoridade tem o dever de identificar corretamente o sujeito passivo da obrigação – e se o sujeito passivo é composto tanto pelo contribuinte quanto pelos responsáveis, nos termos do artigo 121, parágrafo único do CTN -, deveria ter arrolado, por obrigação legal, as demais empresas que existiam. Não se trata de uma faculdade, mas, sim, de um dever legal, já que o ato de lançamento é vinculado à Lei.

É por isso mesmo que o lançamento ora em discussão deve ser cancelado por não ter sido realizado com a estrita observância aos requisitos constantes no artigo 142 do CTN, já que, ao fazê-lo, a Autoridade não realizou a correta identificação de quem *“tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”* - é aqui que se inclui o descumprimento do dever jurídico de identificar o sujeito passivo –, nos termos em que prevê o inciso I do parágrafo único do art. 121 do CTN. Confira-se:

**“Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**

**CAPÍTULO IV - Sujeito Passivo**

**Seção I - Disposições Gerais**

**Art. 121.** Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

**Parágrafo único.** O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”

E tanto é assim que a jurisprudência deste Tribunal Administrativo tem sustentado o entendimento de que a autoridade fiscal *“não só pode como deve identificar corretamente o sujeito passivo da obrigação tributária, tanto na condição de contribuinte, quanto na condição de responsável”*, conforme se verifica do precedente citado abaixo:

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

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA A TERCEIROS. ATIVIDADE INCLUÍDA ENTRE AQUELAS DE COMPETÊNCIA DOS AUDITORES FISCAIS.

A autoridade fiscal lançadora tem perfeita competência legal para imputar responsabilidade tributária a terceiros. Ela **não só pode como deve identificar corretamente o sujeito passivo da obrigação tributária, tanto na condição de contribuinte, quanto na condição de responsável.**”

(Processo nº 10980.011566/2003-85. Acórdão n 9101-003.427. Sessão de 06.02.2018).”

Além de tudo isso, é de se reconhecer que, ao tratar da nulidade do lançamento pelo erro na identificação do sujeito passivo, a Solução de Consulta Interna nº 8, de 8 de março de 2013, estabelece que “o erro na interpretação da regra-matriz de incidência no que concerne ao sujeito passivo da obrigação tributária (o que inclui tanto o **contribuinte** como o **responsável tributário**) gera um lançamento nulo por vício material”:

**“Solução de Consulta Interna nº 8, de 8 de março de 2013**

10. Falta analisar a situação em que o erro na identificação do sujeito passivo é um vício material. Se o vício formal decorre do erro de fato, o material decorre do erro de direito.

No conceito de Paulo de Barros de Carvalho:

Já o erro de direito é também um problema de ordem semântica, mas envolvendo enunciados de normas jurídicas diferentes, caracterizando-se como um descompasso de feição externa, internormativa.

[...]

Quer os elementos do fato jurídico tributário, no antecedente, quer os elementos da relação obrigacional, no consequente, quer ambos, podem, perfeitamente, estar em desalinho com os enunciados da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo, acrescentando-se, naturalmente, a possibilidade de inadequação com outras normas gerais e abstratas, que não a regra-padrão de incidência. (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 486).

10.1. No erro de direito há incorreção no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) com o fato jurídico tributário em um dos elementos do consequente da regra-matriz de incidência, qual seja, o pessoal. Há erro no ato-norma. É vício material e, portanto, impossível de ser convalidado.

10.2. Desse modo, o erro na interpretação da regra-matriz de incidência no que concerne ao sujeito passivo da obrigação tributária (o que inclui tanto o **contribuinte** como o **responsável tributário**) gera um lançamento nulo por vício material, não se aplicando a regra especial de contagem do prazo decadencial do art. 173, II, do CTN.

Conclusão

11. Em decorrência do exposto, conclui-se que:

- a) Mera irregularidade na identificação do sujeito passivo que não prejudique o exercício do contraditório não gera nulidade do ato de lançamento.
- b) A ocorrência de defeito no instrumento do lançamento que configure erro de fato é convalidável e, por isso, anulável por vício formal.
- c) Apenas o erro na subsunção do fato ao critério pessoal da regra-matriz de incidência que configura erro de direito é vício material.” (grifei)

Relembre-se, ainda, que não houve qualquer imputação de responsabilidade tributária aos efetivos contribuintes, que são as pessoas jurídicas que efetivamente auferiram receitas e que efetuaram pagamentos sem causa e a beneficiários não identificados.

Além de tudo isso, veja-se que, em 06/02/2024, o GRUPO OK protocolou a Manifestação de fls. 42.939/42.997 por meio da qual informou que, nos autos do PAF nº 10166.726964/2013-75 que, aliás, têm por objeto os mesmos fatos geradores ocorridos nos anos de 2009 a 2013 e que, a rigor, deram origem aos lançamentos das exigências das contribuições previdenciárias em face da empresa EPS PRESTAÇÃO DE SERVIÇO NA CONSTRUÇÃO CIVIL LTDA., na condição de contribuinte, a Fiscalização havia atribuído ali a responsabilidade solidária por formação do grupo econômico a todas as empresas que foram consideradas inexistentes no caso aqui discutido, sendo que, no final, a 10ª Turma da DRJ/RPO acabou decidindo por *“afastar as responsabilizações solidárias que foi imputada a todas as demais empresas, por entender não estar configurada a existência de grupo econômico de fato”*, o que foi confirmado pela 1ª Turma da 2ª Câmara da 2ª Seção deste E. CARF.

Inclusive, atente-se que, ao analisar o Acórdão proferido pela 10ª Turma da DRJ/RPO nos autos do Processo Administrativo nº 10166.726964/2013-75, o qual, aliás, foi colacionado aos autos em sede de Manifestação Complementar de fls. 42.939/42.998, a Autoridade fiscal acabou adotando ali a postura de atribuir a responsabilidade a todas as empresas do grupo, conforme se verifica do Relatório elaborado pela 10ª Turma da DRJ/RPO no bojo do Acórdão nº 14-50.968:

*“Segundo o Relatório Fiscal, tratam-se de contribuições devidas à Seguridade Social e os fatos geradores identificados como não oferecidos à tributação, apurados por meio das folhas de pagamento por ele fornecidas em meio digital, diz respeito a i) parcela despendida com verba paga a título de ‘aviso prévio indenizado’, ii) ausência da declaração dos fatos geradores em GFIP até o início do procedimento fiscal e iii) aferição indireta das bases imponíveis atinente à obra de construção civil sob sua responsabilidade (matrícula CEI nº 51.212.65876/74), tendo em vista que a fiscalização considerou a contabilidade da empresa inconsistente, posto que o livro Caixa encontra-se escriturado de forma sintética e não lhe foram apresentados a totalidade dos documentos de suporte. A aferição indireta correspondeu à diferença entre a remuneração da mão-de-obra total (aferida) e a remuneração constante em folha de pagamento, tendo-se arbitrado, também, o percentual de construção realizada (60%), frente à omissão da empresa em fornecer essa informação. A remuneração constante da folha de pagamento foi atualizada e deduzida do custo da mão-de-obra total aferida. A fiscalização emitiu 57 Termos de Sujeição Passiva solidária para cada uma das empresas abaixo identificadas que se tornam, assim, obrigadas a adimplir os mesmos créditos tributários acima relatados:*

*[...].”*

O ponto é que, como visto, a 10ª Turma da DRJ/RPO afastou a responsabilidade solidária das empresas que foram ali arroladas porque, no seu entendimento, a existência do grupo econômico não restou caracterizada, conforme se verifica da ementa reproduzida abaixo:

**“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

**Período de apuração: 01/07/2009 a 31/08/2013**

**GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.**

Considera-se a existência de grupo econômico de fato quando duas ou mais empresas encontram-se sob a direção, o controle ou a administração de uma delas.

Tal gerenciamento comum precisa estar demonstrado para além dos elementos cadastrais indiciários (identidade de sócios, de objetos sociais e, eventualmente, de endereços) de maneira a restar evidenciado através de atos que denotam confusão patrimonial e gerenciamento único de um caixa comum ou de esforços coincidentes na busca de seus objetos sociais.

Caracterizada a existência de um “grupo econômico de fato”, o reconhecimento da responsabilidade solidária é impositivo de lei para o recolhimento da contribuição previdenciária..

Ao reverso, não caracterizada a prevalência de situação fática sobre a regularidade formal dos envolvidos de maneira a caracterizar a existência do grupo econômico de qualquer natureza, mister afastar a imputação de responsabilidades que não lhes são cabíveis.

[...].”

Esse entendimento, aliás, restou confirmado pela 1ª Turma da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento deste E. CARF ao proferir o Acórdão nº 2201-010.887

Logo, conclui-se que (i) as empresas apontadas como existentes de fato efetivamente existem, até mesmo porque contra elas foi realizado lançamento tributário com fatos geradores referentes ao mesmo período objeto da presente exação, bem assim (ii) inexistente grupo econômico entre as respectivas empresas, conforme a 10ª Turma da DRJ/RPO havia concluído nos autos do PAF nº 10166.726964/2013-75, de modo que, no caso em apreço, os Lançamentos devem ser declarados nulos por erro na identificação do sujeito passivo, nos termos do artigo 121, parágrafo único do Código Tributário Nacional.

Considerando, pois, que *“a fiscalização optou por imputar obrigações tributárias para a figura de maior expressão no grupo econômico, o GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA”* (fl. 270), o lançamento há de ser cancelado em decorrência do reconhecimento do erro material quanto a eleição do sujeito passivo “contribuinte”.

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

**4. Da Análise das Alegações Meritórias suscitadas pelo GRUPO OK****4.1. Das Alegações quanto ao Erro na Metodologia e relativas ao Erro Material na Apuração dos Tributos lançados – IRPJ, CSLL, PIS e COFINS**

Segundo a Recorrente, o Auto de infração apresenta equívocos materiais na apuração da base de cálculo dos tributos arbitrados, principalmente em relação à identificação de valores duplicados.

A primeira delas diz respeito a receita de locação dos imóveis localizados à ST SAUS QUADRA 5 BLOCO K, ED. OFFICE TOWER, salas 1301, 1303 e 1302 foram apontados em duplicidade na planilha da própria fiscalização, ora tendo como declarante a empresa GEAC Construções e ora tendo como declarante a empresa Data Construções.

Com efeito, entendo que assiste razão à Recorrente neste ponto. Isto porque a própria planilha elaborada pela Fiscalização indica os mesmos valores:

Ordem	Endereço imóvel	Município	Nome Locatário	Contrato	Declarante	Locador	Ano	Total
915	SAUS Q 5 BL K N 17-ASA SUL SALA 1301	BRASÍLIA	MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE	672	GEAC CONSTRUC OESE INCORPORA COES LTDA - ME	GEAC CONSTRUC OESE INCORPOR ACOES LTDA	2010	42.413,45
916	SAUS Q 5 BL K N	BRASÍLIA	MUNICÍPIO DE BELO	674	GEAC	GEAC	2010	42.413,45

	17 - ASA SUL SALA 1303		HORIZONTE		CONSTRUC OESE INCORPORA COES LTDA - ME	CONSTRUC OESE INCORPOR ACOES LTDA		
917	SAUSQ5BLKN 17-ASA SUL SALA 1302	BRASÍLIA	MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE	675	GEAC CONSTRUC OESE INCORPORA COES LTDA - ME	GEAC CONSTRUC OESE INCORPOR ACOES LTDA	2010	42.413,64
1161	ST SAUS QUADRA 5 BLOCO K SALA 1301 ED. OFFICE TOWER	BRASÍLIA	MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE	672	DATA CONTRUCO ESE PROJETOS LTDA	DATA CONTRUC OESE PROJETOS LTDA	2010	42.413,45
1162	ST SAUS QUADRA 5 BLOCO K SALA 1303 ED. OFFICE TOWER	BRASÍLIA	MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE	674	DATA CONTRUCO ESE PROJETOS LTDA	DATA CONTRUC OESE PROJETOS LTDA	2010	42,413/45
1163	ST SAUS QUADRA 5 BLOCO K SALA 1302 ED. OFFICE TOWER	BRASÍLIA	MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE	675	DATA CONTRUCO ESE PROJETOS LTDA	DATA CONTRUC OESE PROJETOS LTDA	2010	42.413,64

A partir da comprovação do equívoco por parte da Fiscalização, tem-se que este deve ser sanado.

Da mesma forma, tendo a empresa EGA apresentado DIMOB-retificadora, veja-se que esta substitui em integralidade a DIMOB-Originária, portanto, devendo ela ser considerada para efeitos de fiscalização e, posteriormente, em fase de realização de diligência.

Ademais, também assiste razão à Recorrente quando afirma que o que deve ser descontado é o tributo confessado em DCTF e não o efetivamente pago. E a razão disso é muito simples. É que a DCTF configura instrumento de confissão de dívida e, de logo, é facultada sua

inscrição em dívida ativa, nos termos da jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça, sendo despcienda a lavratura de Auto de infração.

Desta forma, não autorizar o desconto dos valores confessados em DCTF causa potencial dupla tributação, devendo ser, desde logo, sanada. De forma que entendo deva ser dado provimento ao Recurso Voluntário nessa parte para que sejam excluídos os valores confessados em DCTF por todas as empresas do grupo econômico da base de cálculo do auto de infração.

Também entendo que assiste razão à Recorrente no que diz respeito ao creditamento de PIS e de COFINS, haja vista que o creditamento independe do efetivo pagamento do tributo pela fornecedora.

#### **4.2. Da ausência de pagamentos e de intimação da Empresa autuada na condição de contribuinte para comprovar os pagamentos sem causa e a beneficiários não identificados**

A Autoridade entendeu por imputar ao Grupo OK a exigência do IRRF em decorrência de pagamentos sem causa e a beneficiários não identificados realizados por distintas pessoas jurídicas, conforme se verifica dos trechos abaixo colacionados (fls. 272/273 do TVF):

##### **“1 Da definição do sujeito passivo**

[...]

25. Isto posto, em virtude das constatações feitas pela fiscalização e das particularidades que envolveram pessoas jurídicas objeto deste Auto de Infração, **elegeu-se** o GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA – EPP **para figurar no polo passivo de obrigações tributárias relacionadas** à omissão de receitas e **ao pagamento sem causa e a beneficiário não identificado das seguintes pessoas jurídicas**: ANA ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES SA; BENFICA CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA; BSB ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA – ME; CIM CONSTRUTORA E INCORPORADORA MORADIA LTDA; CONSTRUTORA SANTA TEREZA LTDA; DATA CONTRUÇÕES E PROJETOS LTDA; EGA – ADMINISTRAÇÃO, PARTICIPAÇÕES E SERVIÇOS LTDA; GRUPO OK CONSTRUÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA – EPP; GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA – EPP; JB GESTORA DE ATIVOS E PARTICIPAÇÕES S/A; KBR CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A; LCC EMPREENDIMENTOS E CONSTRUÇÃO LTDA – ME; MACONDO CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A; MANIFESTO CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES S/A; MÉDIA CONSTRUÇÕES E ADMINISTRAÇÃO S/A; MJ CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES S/A; PALMA CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A; PARTPAR ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA; PNEUS OK LTDA; SAENCO – SANEAMENTO E CONSTRUÇÕES LTDA.” (grifei)

Os lançamentos decorrentes de IRRF sobre supostos pagamentos sem causa e a beneficiários não identificados foram realizados pelo Fisco com fulcro no artigo 674 do RIR/99 (fls. 342/343):

“370. O art. 674 do RIR/99 prevê a incidência do IRRF sobre pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa. A alíquota aplicável é de 35%, cabendo o reajustamento da base de cálculo conforme § 3º do art. 674. Assim sendo, os pagamentos serão considerados líquidos, cabendo o reajustamento dos mesmos, sobre o qual recairá o imposto.

#### **Pagamento a Beneficiário não Identificado**

Art. 674. Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).

§ 1º A incidência prevista neste artigo aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

§ 2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 2º).

§ 3º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 3º).

#### **Seção III - Remuneração Indireta Paga a Beneficiário não Identificado**

Art. 675. A falta de identificação do beneficiário das despesas e vantagens a que se refere o art. 622 e a sua não incorporação ao salário dos beneficiários, implicará a tributação exclusiva na fonte dos respectivos valores, à alíquota de trinta e cinco por cento (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

§ 1º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 3º).

§ 2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 2º).”

A aludida exação a qual, aliás, encontra previsão legal no artigo 61 e §§ da Lei nº 8.981/95, impõe, enquanto primeiro requisito para a sua aplicação, que o pagamento seja realizado pela pessoa jurídica a qual está sendo imputada a tributação. Veja-se:

#### **“Lei nº 8.981/95**

**Art. 61.** Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo **pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas** a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

**§ 1º** A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não,

quando **não for comprovada** a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.”

Na hipótese de a fonte pagadora (Pessoa Jurídica) efetuar o pagamento e não comprovar a operação ou causa do pagamento, a esta fonte pagadora será imputada a exação correspondente. Aliás, registre-se que é nesse sentido que a jurisprudência deste Tribunal Administrativo tem se manifestado, conforme se verifica do precedente citado abaixo:

**“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

Ano-calendário: 2002

PAGAMENTO SEM CAUSA OU PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.

A pessoa jurídica que efetuar pagamento à beneficiário não identificado ou não comprovar a operação ou a causa do pagamento efetuado, sujeitar-se-á à incidência do imposto de renda retido na fonte” (grifei)

(Processo n. 15922.000019/2010-10. Acórdão n. 1401-003.055. Conselheira Relatora Letícia Domingues Costa Braga. Sessão de 13.12.2018. Data da publicação em 24.01.2019).”

No caso em apreço, a empresa Recorrente não efetuou nenhum dos pagamentos, porquanto foram, todos, realizados pelas seguintes pessoas jurídicas, relacionadas no Novo Anexo 35 do TVF (fls. 31.262/31.269), que foi elaborado pela Autoridade julgadora *a quo*:

- 1) LCC EMPREENDIMENTOS E CONSTRUÇÃO LTDA – ME;
- 2) MJ CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES;
- 3) PALMA CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A;
- 4) DATA CONTRUÇÕES E PROJETOS LTDA;
- 5) MACONDO CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A;
- 6) MÉDIA CONSTRUÇÕES E ADMINISTRAÇÃO S/A; e
- 7) KBR CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A.

Portanto, se a empresa autuada não fez os pagamentos sem causa e a beneficiário não identificado, a ela não pode ser imputada a correspondente exação de imposto de renda exclusivamente na fonte à alíquota de 35%, nos termos do que preceitua o artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995.

Ademais, e de acordo com o que restou exposto no Termo de Verificação Fiscal (fls. 263/351), somente as Pessoas Jurídicas que efetivamente efetuaram os respectivos pagamentos foram intimadas a comprovar a causa destes pagamentos e a identificar os beneficiários (fls. 341). É ver-se:

“363. Em decorrência dos procedimentos fiscais instaurados nas pessoas jurídicas mencionadas anteriormente, estas foram intimadas a apresentar, dentre outros, informações contábeis em meio digital e os livros diário e razão. Em resposta, foram apresentados, à exceção da CIM CONSTRUTORA E INCORPORADORA MORADIA LTDA, apenas os livros-caixa, sob a alegação de que adotaram o regime de tributação pelo lucro presumido com escrituração do livro caixa. Dessa forma, com base nos lançamentos contábeis constantes dos livros-caixa, constatou-se que o contribuinte realizou diversos pagamentos a terceiros por meio das referidas pessoas jurídicas.

364. Para fins de identificação das transações lançadas nos livros-caixa, as pessoas jurídicas foram intimadas a apresentar os documentos comprobatórios dos pagamentos efetuados, conforme listagens anexas aos respectivos Termos de Intimação Fiscal – TIF de cada pessoa jurídica. As “empresas” também foram intimadas a apresentar planilhas contendo a identificação dos beneficiários e a causa dos pagamentos. (grifei)

No Termo de Diligência Fiscal (fls. 353/355), no Termo de Início de Fiscalização (fls. 356/359), nos Termos de Reintimação Fiscal (fls. 360/363) e no Termo de Constatação Fiscal (fls. 364/366), os quais, a rigor, foram todos endereçados ao GRUPO OK, não consta que houve qualquer intimação para que a empresa identificasse o beneficiário ou comprovasse a operação ou causa do pagamento.

Ocorre que o artigo 61 da Lei n. 8.981/95 e seus parágrafos estabelecem que somente estará sujeita à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte à alíquota de 35% a pessoa jurídica que, devidamente intimada, não identificar o beneficiário ou não comprovar a operação ou causa do pagamento. Aliás, note-se, por oportuno, que este Tribunal Administrativo tem considerado que, somente após a devida intimação do contribuinte para identificar os beneficiários de pagamentos e comprovar a operação correspondente e sua causa, é que deve ser aplicada a exação prevista no referido artigo 61 e §§ da Lei nº 8.981/95. É ver-se:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 1995, 1996, 1997

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS E/OU SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU SUA CAUSA.

Procedente o lançamento que exige imposto de renda na fonte na situação em que o contribuinte, devidamente intimado, não logrou identificar os beneficiários de pagamentos e, cumulativamente, comprovar a operação correspondente e/ou sua causa. Não há qualquer incompatibilidade intrínseca entre o regime do lucro real e o lançamento de IR/Fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa. As bases

jurídicas para a incidência do IRPJ/Lucro Real e do IR/Fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa são completamente distintas.

(Processo n. 10783.008403/97-32. Acórdão n. 9101-002.350. Conselheiro Relator Rafael Vidal De Araujo. Sessão de 16.06.2016).” (grifei).

De fato, veja-se que a prévia intimação para comprovar é condição necessária para se aplicar a regra do artigo 61 de Lei nº 8.981/95, de modo que os lançamentos em que a intimação não existe devem ser anulados por vício de natureza material. Essa linha de entendimento encontra amparo na própria jurisprudência do CARF, conforme se verifica abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

IRPF. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. RELAÇÃO INDIVIDUALIZADA. INTIMAÇÃO PRÉVIA AO LANÇAMENTO. NECESSIDADE. REQUISITO MATERIAL EXIGIDO EM LEI. NULIDADE.

Para a lavratura de lançamento com base na presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem origem comprovada, a legislação exige, como condição necessária, a regular intimação do contribuinte para a comprovação, com documentação hábil e idônea, da origem dos depósitos bancários elencados de forma individualizada. Esta intimação deve ser prévia à autuação fiscal a fim de conceder a oportunidade efetiva de se comprovar a origem dos recursos antes do lançamento.

O fato de não existir, antes da lavratura do auto de infração, a relação individualizada de depósitos investigados pela autoridade fiscal, ou, ainda, de ocorrer a intimação seguida de imediato lançamento, sem prazo para comprovar a origem, acarreta vício material tendo como consequência a nulidade do lançamento.”

(Processo n. 19515.004185/2007-34. Acórdão n. 2201-005.086. Conselheiro Relator Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Sessão de 10.04.2019. Data da publicação em 02.05.2019). (grifei)

Ante o exposto, entendo que o Auto de infração de IRRF deve ser cancelado tanto em virtude de a empresa autuada não ter efetuado quaisquer dos pagamentos, como, também, em decorrência da ausência de sua intimação para identificar os beneficiários de pagamentos e comprovar a operação correspondente e/ou sua causa.

#### **4.3. Da inexistência da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica por parte da empresa autuada das receitas auferidas por outras pessoas jurídicas**

No caso em apreço, note-se que a Autoridade fiscal também imputou à ora Recorrente a exigência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS decorrentes da omissão de receitas de Pessoas Jurídicas distintas da empresa autuada. Veja-se, pois, o que consta no TVF (fls. 272/273):

“25. Isto posto, em virtude das constatações feitas pela fiscalização e das particularidades que envolveram pessoas jurídicas objeto deste Auto de Infração, elegeu-se o GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA – EPP para figurar no polo passivo de obrigações

tributárias relacionadas à omissão de receitas e ao pagamento sem causa e a beneficiário não identificado das seguintes pessoas jurídicas: ANA ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES SA; BENFICA CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA; BSB ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA – ME; CIM CONSTRUTORA E INCORPORADORA MORADIA LTDA; CONSTRUTORA SANTA TEREZA LTDA; DATA CONTRUÇÕES E PROJETOS LTDA; EGA – ADMINISTRAÇÃO, PARTICIPAÇÕES E SERVIÇOS LTDA; GRUPO OK CONSTRUÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA – EPP; GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA – EPP; JB GESTORA DE ATIVOS E PARTICIPAÇÕES S/A; KBR CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A; LCC EMPREENDIMENTOS E CONSTRUÇÃO LTDA – ME; MACONDO CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A; MANIFESTO CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES S/A; MÉDIA CONSTRUÇÕES E ADMINISTRAÇÃO S/A; MJ CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES S/A; PALMA CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A; PARTPAR ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA; PNEUS OK LTDA; SAENCO – SANEAMENTO E CONSTRUÇÕES LTDA.” (grifei)

Pois bem. É preciso consignar, de plano, que, nos termos do artigo 43 do Código Tributário Nacional<sup>16</sup>, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, bem assim que, nos termos do artigo. 45<sup>17</sup>, o contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43. Veja-se:

**“Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**

**Art. 43.** O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

**§ 1º** A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

**§ 2º** Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001).

[...]

<sup>16</sup> Cf. Lei n. 5.172/66, Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

<sup>17</sup> Cf. Lei n. 5.172/66, Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

**Art. 45.** Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

**Parágrafo único.** A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.”

Pelo que se observa, o entendimento do significado jurídico das expressões *disponibilidade econômica ou jurídica* é um tanto relevante porque a incidência do imposto não ocorre apenas a partir da existência de riqueza, sendo necessário, antes, que haja a disponibilidade – jurídica ou econômica – da renda ou do provento de qualquer natureza.

Nas palavras de Alcides Jorge Costa<sup>18</sup>,

“Disponibilidade é a qualidade do que é disponível. Disponível é aquilo de que se pode dispor. Entre as diversas acepções de dispor, as que podem aplicar-se à renda são: empregar, aproveitar, servir-se, utilizar-se, lançar mão de, usar. Assim, quando se fala em aquisição de disponibilidade de renda deve entender-se aquisição de renda que pode ser empregada, aproveitada, utilizada, etc”.

Ao se referir à aquisição de *disponibilidade econômica* ou *jurídica*, o Código Tributário Nacional quer deixar claro que a renda ou os proventos podem ser considerados aqueles que são *pagos* ou simplesmente *creditados*. Quer dizer, entende-se por *disponibilidade econômica* a percepção efetiva da renda ou do provento, enquanto que a *disponibilidade jurídica* diz respeito à aquisição de um título jurídico que confere direito de percepção de um valor definido, o qual poderá ingressar no patrimônio do contribuinte.

É nesse sentido que Rubens Gomes de Sousa<sup>19</sup> sustenta:

“A disponibilidade ‘econômica’ (...) verifica-se quando o titular do acréscimo patrimonial que configura renda o tem em mãos, já separado de sua fonte produtora e fisicamente disponível: num palavra, é o dinheiro em caixa. Ao passo que a disponibilidade ‘jurídica’ (...) verifica-se quando o titular do acréscimo patrimonial que configura renda, sem o ter ainda em mãos separadamente da sua fonte produtora e fisicamente disponível, entretanto já possui um título jurídico apto a habilitá-lo a obter a disponibilidade econômica.”

Em obra especializada sobre o tema, Gisele Lemke<sup>20</sup> assevera que a renda disponível economicamente equivale a toda riqueza nova, consubstanciada em bens ou em dinheiro, livre e

<sup>18</sup> COSTA, Alcides Jorge. Imposto sobre a renda... RDT 40/105.

<sup>19</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. Pareceres 1 – Imposto de Renda. Resenha Tributária, 1975, p. 248.

<sup>20</sup> LEMKE, Gisele. Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica. São Paulo: Dialética, 1998, p. 110/115.

usualmente negociada no mercado, enquanto que a *disponibilidade jurídica* corresponde, em síntese, a disponibilidade econômica presumida por força de lei. Confira-se:

“Quanto ao termo ‘disponibilidade’, verifica-se que sua acepção comum é de qualidade do que se pode negociar e transferir imediatamente para o patrimônio do comprador. Não pode esse vocábulo ser utilizado no sentido de título e valores que podem ser *imediatamente* convertidos em dinheiro, pois esse, como visto, é o conceito de disponibilidade financeira. É justamente essa a diferença entre o que é economicamente disponível e o que é financeiramente disponível. Para o primeiro conceito, basta que se tenha riqueza passível de conversão em dinheiro. Para o segundo, é preciso que a riqueza seja passível de imediata conversão em dinheiro.

Portanto, renda disponível economicamente seria toda a riqueza nova, em bens ou em dinheiro, livre e usualmente negociada no mercado. Isso costuma acontecer no que se refere à riqueza consubstanciada em direitos de propriedade.

[...]

A interpretação da locução ‘disponibilidade jurídica’ é matéria complexa, de vez que não há um único significado jurídico para tal expressão, mas vários, pondo-se o problema de se saber qual a melhor interpretação.

[...]

A interpretação que se tem por mais satisfatória para a expressão ‘disponibilidade jurídica’ é a de Bulhões Pedreira, ora apresentada, no sentido de que a disponibilidade jurídica é a disponibilidade econômica presumida por força de lei. A esse resultado não se pode chegar, evidentemente, através de uma interpretação meramente gramatical ou lógico-sistemática. É preciso fazer uso também dos métodos histórico-sociológico e axiológico (ou teleológico), os quais, nesse caso, se confundem um pouco.

Assim, pode-se ler em Bulhões Pedreira (...) que a expressão em tela surgiu para possibilitar a tributação pelo IR sobre rendimentos ainda não recebidos em moeda, mas que estavam à disposição do contribuinte, como era o caso do juro creditado em contas correntes bancárias ou dos lucros creditados aos sócios. Vale dizer, para tributar renda cuja percepção em moeda pelo contribuinte podia ser seguramente presumida, por depender essa percepção, basicamente, de ato do próprio contribuinte.”

Com bases em tais premissas, deve-se averiguar, agora, se GRUPO OK é o titular da disponibilidade econômica ou jurídica destas receitas omitidas.

A Autoridade fiscal afirma que “As receitas foram apuradas com base nas respostas do próprio contribuinte”, conforme se verifica dos trechos abaixo colacionados (fls. 344 do TVF):

“381. As receitas foram apuradas com base nas respostas do próprio contribuinte aos Termos de Intimação Fiscal – TIF (ANEXOS 21, 27 e 28) e nas Declarações de Informação sobre Atividades Imobiliárias (DIMOB) apresentadas pelas pessoas jurídicas que compõem o GRUPO OK (ANEXO 26 e 36). Os elementos que serviram de base para a autuação, bem como o demonstrativo de apuração dos valores lançados e dos tributos devidos estão demonstrados nos ANEXOS 26 a 34.

382. O ANEXO 26 consolida as informações das Declarações de Informação sobre Atividades Imobiliárias (DIMOB) e os ANEXOS 27 e 28 consolidam as informações prestadas pelo contribuinte em relação às receitas de incorporação imobiliária.” (grifei)

Como se vê, A autoridade lançadora apontou que “As receitas foram apuradas com base nas respostas do próprio contribuinte aos Termos de Intimação Fiscal – TIF (ANEXOS 21, 27 e 28)”, assinalando que “os ANEXOS 27 e 28 consolidam as informações prestadas pelo contribuinte” (fls. 344).

Os contribuintes que prestaram informações de que auferiram receitas decorrentes de incorporação imobiliária são a MANIFESTO CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES S/A e a MJ CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES S/A, conforme se verifica dos anexo 27 (fls. 3.297/3.334) e anexo 28 (fl. 3.335) do TVF, o que significa dizer, pois, que se tratam de empresas distintas da Pessoa Jurídica que foi autuada como contribuinte.

A rigor, veja-se que o anexo 26 do TVF (fl. 3.296) elenca as receitas de aluguel declaradas em Dimob por diversas empresas distintas do GRUPO OK:

Quadro 1: Detalhado por pessoa jurídica

CNPJ Locador	Locador	CNPJ Declarante	Declarante
00618934000191	CIM CONSTRUTORA E INCORPORADORA MORADIA LTDA	37644234000181	AUGUSTO & MORAIS LTDA - ME
00690271000116	EGA - ADMINISTRACAO, PARTICIPACOES E SERVICOS LTDA	25629791000144	POK CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA - ME
		02886435000100	PREMIER EMPREENDIMENTOS LTDA - EPP
		00690271000116	EGA - ADMINISTRACAO, PARTICIPACOES E SERVICOS LTDA - ME
		01535160000106	GRUPO OK CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA
		10464809000128	JB GESTORA DE ATIVOS E PARTICIPACOES S/A
01346121000152	DATA CONTRUCOES E PROJETOS LTDA	01346121000152	DATA CONTRUCOES E PROJETOS LTDA
		00690271000116	EGA - ADMINISTRACAO, PARTICIPACOES E SERVICOS LTDA - ME
01535160000106	GRUPO OK CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA EPP	02886435000100	PREMIER EMPREENDIMENTOS LTDA - EPP
		01535160000106	GRUPO OK CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA
03082089000170	PARTPAR ADMINISTRACAO E PARTICIPACOES LTDA	03082089000170	PARTPAR ADMINISTRACAO E PARTICIPACOES LTDA
03847352000175	LCC CONSTRUCOES E PARTICIPACOES S/A	05097591000180	INOVAR CONSTRUCOES E EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS LTDA - ME
		00008193000127	PLANALTO DE AUTOMOVEIS SA
		03847352000175	LCC CONSTRUCOES E PARTICIPACOES S/A
		25629791000144	POK CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA - ME
		02886435000100	PREMIER EMPREENDIMENTOS LTDA - EPP
10464809000128	JB GESTORA DE ATIVOS E PARTICIPACOES S/A	10464809000128	JB GESTORA DE ATIVOS E PARTICIPACOES S/A
22933956000189	LCC EMPREENDIMENTOS E CONSTRUCAO LTDA ME	22933956000189	LCC EMPREENDIMENTOS E CONSTRUCAO LTDA - ME
24934309000117	GRUPO OK CONSTRUCOES E EMPREENDIMENTOS LTDA EPP	24934309000117	GRUPO OK CONSTRUCOES E EMPREENDIMENTOS LTDA - EPP
25629791000144	PNEUS OK LTDA	25629791000144	POK CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA - ME
26424275000146	SAENCO - SANEAMENTO E CONSTRUÇÕES LTDA	26424275000146	SAENCO - SANEAMENTO E CONSTRUCOES LTDA - ME
32905499000172	CONSTRUTORA SANTA TEREZA LTDA	32905499000172	CONSTRUTORA SANTA TEREZA LTDA - ME
34293449000107	BENFICA CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA	34293449000107	BENFICA CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA - EPP

Constata-se, portanto, que, além da empresa autuada, o anexo 26 do TVF (fls. 3.296) assinala que as seguintes pessoas jurídicas, na condição de locadoras, perceberam receitas decorrentes de aluguéis:

- a) CIM CONSTRUTORA E INCORPORADORA MORADIA LTDA;
- b) EGA - ADMINISTRACAO, PARTICIPACOES E SERVICOS LTDA;
- c) DATA CONTRUCOES E PROJETOS LTDA;
- d) PARTPAR ADMINISTRACAO E PARTICIPACOES LTDA;
- e) LCC CONSTRUCOES E PARTICIPACOES S/A;
- f) JB GESTORA DE ATIVOS E PARTICIPACOES S/A;

- g) LCC EMPREENDIMENTOS E CONSTRUCAO LTDA ME;
- h) GRUPO OK CONSTRUCOES E EMPREENDIMENTOS LTDA EPP;
- i) PNEUS OK LTDA;
- j) SAENCO – SANEAMENTO E CONSTRUÇÕES LTDA;
- k) CONSTRUTORA SANTA TEREZA LTDA; e
- l) BENFICA CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA.

Assim, tem-se que o imposto não pode ser cobrado daquele que não seja o titular da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou provento, de sorte que as receitas de incorporação imobiliária e de aluguéis percebidas por distintas pessoas jurídica não podem ser imputadas à empresa Recorrente.

Ante o exposto, constata-se que a Recorrente autuada não é titular da disponibilidade econômica ou jurídica das receitas de incorporação imobiliária da MANIFESTO CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES S/A e a MJ CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES S/A e das receitas de aluguéis percebidas pelas empresas locadoras CIM CONSTRUTORA E INCORPORADORA MORADIA LTDA, EGA - ADMINISTRACAO, PARTICIPACOES E SERVICOS LTDA, DATA CONTRUCOES E PROJETOS LTDA, PARTPAR ADMINISTRACAO E PARTICIPACOES LTDA, LCC CONSTRUCOES E PARTICIPACOES S/A, JB GESTORA DE ATIVOS E PARTICIPACOES S/A, LCC EMPREENDIMENTOS E CONSTRUCAO LTDA ME, GRUPO OK CONSTRUCOES E EMPREENDIMENTOS LTDA EPP, PNEUS OK LTDA, SAENCO – SANEAMENTO E CONSTRUÇÕES LTDA, CONSTRUTORA SANTA TEREZA LTDA e BENFICA CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA, o que implica no cancelamento destas exações.

#### **4.4. Do indevido arbitramento de receitas nos anos de 2012 e 2013**

A Autoridade fiscal fundamentou o arbitramento do lucro em relação aos anos de 2012 e 2013 com base nos seguintes motivos (fls. 343/344 do TVF):

“374. Constatado que o contribuinte optou indevidamente pela tributação com base no lucro presumido nos anos de 2012 a 2013, uma vez que a receita bruta dessa empresa ultrapassou R\$ 48.000.000,00 em cada um dos anos de 2011 a 2013, este foi intimado a apresentar o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e o Recibo de Transmissão da Escrituração Contábil Digital (ECD). Vencido o prazo concedido ao contribuinte, os itens solicitados não foram apresentados.

375. No dia 02/12/2014 o contribuinte apresentou uma solicitação de prorrogação de prazo, mas a mesma possui caráter apenas protelatório.

376. O prazo inicialmente concedido, de 20 dias, não foi utilizado ao menos para se iniciar o atendimento do requerido pela fiscalização. Ao contrário, serviu apenas para a produção de um documento pleiteando um prazo adicional de 90 dias, novamente, não para atendimento da intimação e, sim para “estipulação de prazo para finalização desses trabalhos”.

377. Dessa forma, indeferiu-se a dilação de prazo pleiteada por entendermos, a partir dos fatos narrados acima, que esse período adicional não seria efetivamente utilizado para

atendimento à intimação. Destaque-se também que é uma prática do contribuinte sempre solicitar prorrogações de 30, 60, 90 dias, mesmo para documentos que já deveriam estar à disposição da fiscalização.” (grifei)

Ao analisar a Impugnação da ora Recorrente, a Autoridade julgador acabou enumerando os argumentos do Grupo OK quanto à “*Impossibilidade de arbitramento do irpj e da csll nos anos de 2012 e 2013*” para, na sequência, refutá-los.

O primeiro argumento levantado pelo Grupo OK diz respeito ao exíguo prazo concedido para apresentação do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e do Recibo de Transmissão da Escrituração Contábil Digital (ECD) em relação aos anos-calendário de 2012 e 2013. Nesse particular, a Autoridade julgadora de piso dispôs o seguinte (fls. 31.291/31.292):

*“Quanto ao arbitramento, a empresa alega que “não foi concedida à Impugnante fiscalizada a prorrogação de prazo essencial ao cumprimento da diligência, o que certamente acarreta na nulidade da utilização prematura do arbitramento”.*

No entanto, o que se observa na resposta ao Termo de Constatação Fiscal nº 01/2014 (fls. 559/565) é que a empresa ao requerer o prazo de 90 dias não se propõe a apresentar os documentos pedidos pela autoridade fiscal, mas tão somente “*se compromete (...) a buscar, no prazo de 90 dias, junto das empresas de auditoria e contabilidade, a estipulação de prazo para finalização desses trabalhos*”.

Ora, o trabalho fiscal não pode ficar a mercê da vontade da empresa para ser efetuado. Como se vê na resposta acima, ela se propõe nos 90 dias que requer a apresentar um prazo que seria estabelecido por outras empresas de auditoria, o que caracteriza o pedido de prorrogação efetuado pela empresa como meramente protelatório.”

Na mencionada resposta ao Termo de Constatação Fiscal nº 01/2014, a empresa Recorrente requereu esclarecimentos à Fiscalização e, além disso, assinalou que 20 (vinte) dias seriam insuficientes para o atendimento do solicitado, de sorte que, no final, solicitou a prorrogação de prazo (fls. 559/565).

Em seu Recurso Voluntário, o Grupo OK continua por sustentar que o prazo de 20 dias para a apresentação das demonstrações contábeis pertinentes ao lucro real e de correspondente escrituração digital é um tanto exíguo, já que envolve movimentações contábeis de mais de vinte empresas e, ainda, que o indeferimento do pedido de dilação de prazo acabou por impossibilitá-la de atender o que foi requerido no Termo de Constatação Fiscal TCF nº 001/2014, conforme se verifica dos trechos abaixo colacionados (fls. 31.804/31.805):

**“571.**Embora a Recorrente estivesse regularmente enquadrada no lucro presumido, com a respectiva escrituração contábil e fiscal devidamente efetuada, como será comprovado abaixo, **fato é que o exíguo prazo de 20 dias concedido pela Fiscalização, para que apresentasse as demonstrações pertinentes do Lucro Real e providenciasse a escrituração contábil digital, considerando as suas movimentações e todas**

**movimentações de mais de vinte empresas, se mostrou, por óbvio, absolutamente insuficiente e inusitada.**

[...]

**573.**Ao indeferir o legítimo pedido de dilação de prazo formulado, nesse aspecto, o primeiro pedido, formulado pela Empresa fiscalizada Grupo OK Construções e Incorporações Ltda., a D. Fiscalização, **na prática, acabou tornando impossível o atendimento da determinação contida no termo de constatação fiscal TCF nº 001/2014.**" (grifos originais)

A rigor, note-se que esta 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara possui o entendimento consolidado no sentido de que o arbitramento de lucros somente é cabível após a concessão de prazo razoável para que o contribuinte possa providenciar a regularização de sua escrituração contábil. É ver-se:

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

Ano-calendário: 2011

LUCRO ARBITRADO. DESCLASSIFICAÇÃO DA ESCRITA. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO PRÉVIA PARA REGULARIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O arbitramento de lucros, por desclassificação da escrita contábil, é procedimento extremo. Tal medida deve ser aplicada quando o contribuinte, intimado de forma clara e objetiva para providenciar a regularização da escrita, concedendo-se prazo razoável para seu atendimento, deixar de atender à fiscalização.

(Processo nº 15540.720216/2016-21. Acórdão n. 1302-002.915. Conselheiro Relator Paulo Henrique Silva Figueiredo. Sessão de 24.07.2018. Data da publicação em 13.08.2018).

\*\*\*

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ**

Ano-calendário: 2013

LUCRO ARBITRADO

O arbitramento, apesar de uma medida extrema, não constitui punição pela inexistência de elementos necessários à apuração do lucro real, mas sim o único instrumento de que dispõe o Fisco para apurar o montante do tributo.

Tratando-se de medida extrema, o arbitramento do lucro só deve ser utilizado como último recurso, sendo imprescindível que o sujeito passivo tenha sido previamente intimado, de forma clara e objetiva, em prazo razoável para seu atendimento, a providenciar o saneamento das falhas e inconsistências que justificam a desclassificação da sua escrita..

(Processo nº 10283.720238/2016-55. Acórdão n. 1302-002.559. Conselheiro Relator Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa. Sessão de 21.02.2018. Data da publicação em 29.03.2028)." (grifei).

Aliás, atente-se que há muito que a jurisprudência deste Tribunal Administrativo já contempla a exigência de um prazo razoável para que o contribuinte possa atender as intimações fiscais, conforme podemos extrair dos julgados a seguir transcritos:

**“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/07/2005

AFERIÇÃO INDIRETA MOTIVADA POR NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E/OU LIVROS. AFASTAMENTO NO CASO DE IMPOSSIBILIDADE MATERIAL. PRAZO EXÍGUO PARA ATENDIMENTO DO SOLICITADO CARACTERIZA IMPOSSIBILIDADE MATERIAL.

O art. 19 da Lei 3.470/58 determina o afastamento da multa por não atendimento da fiscalização no caso de impossibilidade material de cumprimento do solicitado. Embora pertencente ao regime jurídico do imposto sobre a renda, pode ser aplicado em relação às infrações da lei 8.212/91 por analogia e equidade. No caso de prazo exíguo para atendimento do solicitado se considerado o volume de documentos, temos caracterizada a impossibilidade material. O prazo a ser considerado nessa análise, no entanto, deve considerar o prazo desde a intimação até o momento da lavratura da multa. Inexistente o motivo para a multa, de igual modo tal fato não pode servir de fundamento para a aferição indireta.

Recurso Voluntário Provido.

(Processo n. 19991.000159/2007-11. Acórdão n. 2301-02.328. Conselheiro Relator Mauro José Silva. Sessão de 25.08.2012. Data da publicação em 18.01.2008).

\*\*\*

**Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 1999, 2000.

Ementa: IRPJ – ARBITRAMENTO DE LUCROS – APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS – CONCESSÃO DE PRAZO - Incabível o arbitramento do lucro tributável motivado pela falta de apresentação de livros, documentos e demonstrativos contábeis e fiscais, base para a tributação pelo lucro real, quando o Fisco não concede prazo razoável para o atendimento à intimação que exigia tais elementos.

CSL - LANÇAMENTO DECORRENTE - O decidido no julgamento do lançamento principal do IRPJ faz coisa julgada no dele decorrente, ante a íntima relação de causa e efeito entre eles existente.

Recurso Voluntário Provido.

(Processo n. 19515.002040/2004-56. Acórdão n. 108-09.574. Conselheiro Relator Nelson Lóssó Filho. Sessão de 07.03.2008. Data da publicação em 07.10.2008).” (grifei).

No presente caso, resta caracterizada a impossibilidade material de dar cumprimento ao requerido no Termo de Constatação Fiscal - TCF 001/2014 (fls. 364/366) em que se fixou o exíguo prazo de 20 dias, indeferida a prorrogação, para que a recorrente apresentasse apresentar o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e o Recibo de Transmissão da Escrituração

Contábil Digital (ECD) referentes aos anos de 2011 a 2013, considerando as suas movimentações e todas movimentações de mais de vinte empresas.

O segundo argumento da recorrente autuada, que diz respeito a incorreta utilização do arbitramento, por considerar as receitas de outras empresas, foi assim apresentado e enfrentado pelo julgador de 1ª instância (fl. 31.292):

“A impugnante alega ainda que “o arbitramento efetuado não foi utilizado de forma correta. Isto porque as pessoas jurídicas que pertenceriam ao alegado Grupo Econômico de fato existem, praticam atos negociais e jurídicos, auferem rendimentos e os tributam nos termos da legislação de regência, o que torna absolutamente ilegítima a desconsideração da personalidade jurídica levada a efeito pelas Autoridades Fiscais para atribuir à Impugnante, Grupo OK Construções e Incorporações Ltda., a qualidade de titular e contribuinte dos rendimentos devidamente recebidos pelas mencionadas pessoas jurídicas”.

Da análise dos autos depreende-se que em nenhum momento a autoridade fiscal afirmou que as empresas consideradas como inexistentes de fato deixaram de registrar operações contábeis e não apuraram e/ou pagaram tributos.

A inexistência de fato promovida pela fiscalização não se deve a considerações quanto a registro de operações, apuração e/ou pagamento de tributos, mas sim quanto a interposição fraudulenta de “empresas de fachada”. Ou seja, essas empresas atuaram como interpostas pessoas jurídicas visando um resultado tributário que não seria alcançado se as operações fossem efetuadas, como seria o correto, pela impugnante.

As operações realizadas pelas diversas empresas do grupo, utilizando-se dos bens e do capital da impugnante, que como já se disse visaram formalmente apenas possibilitar a repartição de receitas, produziram resultados tributários pífios enquanto se fossem efetuadas pela impugnante o resultado seria relevante, como demonstra a autuação efetuada.

Assim, entendo que o arbitramento do lucro concentrando as receitas das empresas consideradas como inexistentes de fato na autuada foi aplicado corretamente, nos termos da legislação de regência.”

Como se vê, o julgador de 1ª instância considerou *“que o arbitramento do lucro concentrando as receitas das empresas consideradas como inexistentes de fato na autuada foi aplicado corretamente”*.

Entretanto, conforme detalhado em tópico anterior, a recorrente autuada não é titular da disponibilidade econômica ou jurídica das receitas de incorporação imobiliária da MANIFESTO CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES S/A e a MJ CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES S/A e das receitas de aluguéis percebidas pelas empresas locadoras CIM CONSTRUTORA E INCORPORADORA MORADIA LTDA, EGA - ADMINISTRACAO, PARTICIPACOES E SERVICOS LTDA, DATA CONTRUCOES E PROJETOS LTDA, PARTPAR ADMINISTRACAO E PARTICIPACOES LTDA, LCC CONSTRUCOES E PARTICIPACOES S/A, JB GESTORA DE ATIVOS E PARTICIPACOES S/A, LCC EMPREENDIMENTOS E CONSTRUCAO LTDA ME, GRUPO OK CONSTRUCOES E EMPREENDIMENTOS

LTDA EPP, PNEUS OK LTDA, SAENCO – SANEAMENTO E CONSTRUÇÕES LTDA, CONSTRUTORA SANTA TEREZA LTDA e BENFICA CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA, o que implica no cancelamento destas exações.

Portanto, remanescem tão somente as receitas auferidas pela própria autuada recorrente que constam do anexo 26 do TVF (fl. 3.296), que elenca as receitas de aluguel declaradas em Dimob por diversas empresas, dentre elas os valores percebidos pelo GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA (CNPJ 01.535.160/0001-06), no seguinte montante:

- a) 2011: R\$ 75.000,00;
- b) 2012: R\$ 156.953,39; e
- c) 2013: R\$ 175.253,26.

Portanto, no presente caso, ao contrário do que concluiu a autoridade fiscal, incabível o arbitramento, vez que a receita bruta da empresa autuada, optante pelo lucro presumido, nos anos de 2011 a 2013 não ultrapassou R\$ 48.000.000,00.

Por todo o exposto, por terem sido indevidamente arbitradas, devem ser canceladas todas as exações referentes aos anos de 2012 e 2013 em decorrência da impossibilidade material de dar cumprimento ao requerido no Termo de Constatação Fiscal - TCF 001/2014 (fls. 364/366) em que se fixou o exíguo prazo de 20 dias, indeferida a prorrogação para que a recorrente apresentasse o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e o Recibo de Transmissão da Escrituração Contábil Digital (ECD) referentes aos anos de 2011 a 2013, considerando as suas movimentações e todas movimentações de mais de vinte empresas; como em virtude da receita bruta da empresa autuada, optante pelo lucro presumido, nos anos de 2011 a 2013 não ter ultrapassado R\$ 48.000.000,00.

#### **4.5. Do indevido lançamento das receitas da empresa autuada declaradas em DCTF**

A Autoridade fiscal sustenta que as receitas de aluguéis foram apuradas com base nas Declarações de Informação sobre Atividades Imobiliárias (DIMOB), conforme restou consolidado no Anexo 26 do TVF. Veja-se (fls. 344 do TVF):

“381. As receitas foram apuradas com base nas respostas do próprio contribuinte aos Termos de Intimação Fiscal – TIF (ANEXOS 21, 27 e 28) e nas Declarações de Informação sobre Atividades Imobiliárias (DIMOB) apresentadas pelas pessoas jurídicas que compõem o GRUPO OK (ANEXO 26 e 36). Os elementos que serviram de base para a autuação, bem como o demonstrativo de apuração dos valores lançados e dos tributos devidos estão demonstrados nos ANEXOS 26 a 34.

382. O ANEXO 26 consolida as informações das Declarações de Informação sobre Atividades Imobiliárias (DIMOB) e os ANEXOS 27 e 28 consolidam as informações prestadas pelo contribuinte em relação às receitas de incorporação imobiliária.” (grifei)

Ocorre que a Recorrente não é titular da disponibilidade econômica ou jurídica das receitas de incorporação imobiliária da MANIFESTO CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES S/A e a MJ CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES S/A e das receitas de aluguéis percebidas pelas empresas locadoras CIM CONSTRUTORA E INCORPORADORA MORADIA LTDA, EGA - ADMINISTRACAO, PARTICIPACOES E SERVICOS LTDA, DATA CONTRUCOES E PROJETOS LTDA, PARTPAR ADMINISTRACAO E PARTICIPACOES LTDA, LCC CONSTRUCOES E PARTICIPACOES S/A, JB GESTORA DE ATIVOS E PARTICIPACOES S/A, LCC EMPREENDIMENTOS E CONSTRUCAO LTDA ME, GRUPO OK CONSTRUCOES E EMPREENDIMENTOS LTDA EPP, PNEUS OK LTDA, SAENCO – SANEAMENTO E CONSTRUÇÕES LTDA, CONSTRUTORA SANTA TEREZA LTDA e BENFICA CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA, o que implicando no cancelamento de tais exações, conforme destaquei anteriormente.

As receitas auferidas pela empresa Recorrente que constam no Anexo 26 do TVF (fls. 3.296), que, por sua vez, elenca as receitas de aluguel declaradas em Dimob por diversas empresas, incluindo-se aí os valores percebidos pelo GRUPO OK CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA (CNPJ 01.535.160/0001-06), são as seguintes:

- a) 2011: R\$ 75.000,00;
- b) 2012: R\$ 156.953,39; e
- c) 2013: R\$ 175.253,26.

Entretanto, considerando que, tendo sido indevidamente arbitradas, tal como afirmei anteriormente, as exações referentes aos anos de 2012 e 2013 devem ser canceladas, sendo que, no final, remanesceria a tributação, exclusivamente, do montante de R\$ 75.000,00 referente ao ano de 2011.

As receitas de aluguéis do GRUPO OK CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA que, no ano de 2011, totalizaram R\$ 75.000,00 e estão sujeitas ao percentual de lucro presumido de 32%, correspondente a R\$ 24.000,00, implicaria na seguinte tributação:

- i) IRPJ (15%): R\$ 3.600,00
- ii) CSLL (9%): R\$ 2.160,00
- iii) COFINS (3%): R\$ 2.250,00
- iv) PIS (0,65%): R\$ 487,50

De acordo com o Anexo 29 do TVF – “Valores declarados em DCTF – Detalhados por pessoa jurídica” (fls. 3.336/3.338), nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF do GRUPO OK CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA (CNPJ 01.535.160/0001-06) constam os seguintes valores por tributo:

CNPJ do Contribuinte	Nome do Contribuinte	Código da Recetta	Tributo	2009	2010	2011	2012	2013	Total
01.535.160/0001-06	GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA	2089	IRPJ	4.247,27	5.104,21	7.398,10	8.003,01	6.231,76	30.984,35
		2172	COFINS (MERC.INTERNO)	2.654,54	3.190,15	4.623,81	5.001,89	5.257,60	20.727,99
		2372	CSLL	2.548,36	3.062,52	4.438,86	4.801,80	3.739,05	18.590,59
		8109	PIS/PASEP (MERC.INTERNO)	575,14	691,19	1.001,82	1.063,72	1.139,16	4.491,03
01.535.160/0001-06 Soma - Valor Total do Débito (Excluí Passados) SOMA				10.025,31	12.048,07	17.462,59	18.890,42	16.367,57	74.793,56

A Autoridade fiscal assinala que há, nas declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, informações de tributos devidos em alguns períodos e que estes valores foram abatidos no Auto de infração e estão demonstrados nos Anexos 29 e 30. Confira-se (fls. 344):

“380. No procedimento fiscal, constatou-se que nem todas as receitas auferidas pelo sujeito passivo, nos anos-calendário de 2009 a 2013, foram informadas na Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, como consequência não foram apurados todos os tributos devidos. Na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, há informações de tributos devidos em alguns períodos, esses valores foram abatidos no auto de infração e estão demonstrados nos ANEXOS 29 e 30.”

Como se nota, a metodologia utilizada pela Autoridade fiscal não foi a de excluir do lançamento os tributos constantes das declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, e sim, tributar a totalidade das receitas de aluguel de imóveis, e ao final, abater esses valores dos autos de infração.

Entretanto, deve-se concluir que as receitas declaradas em Declarações de Informação sobre Atividades Imobiliárias (DIMOB) pela Recorrente estão compreendidas entre aquelas constantes nas suas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, até mesmo porque o montante declarado em DCTF supera o declarado em DIMOB. E, aí, somente os tributos não exigíveis por meio de DCTF devem ser objeto de lançamento de ofício, pois a Declaração possui caráter de confissão de dívida e, conseqüentemente, é instrumento hábil e suficiente para a constituição do débito tributário.

A propósito, registre-se que o entendimento deste Tribunal Administrativo é no sentido de que o Auto de infração que discute débitos declarados em DCTF deve ser considerado improcedente. É ver-se:

**“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2001

**IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO.**

Após a edição da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 2003, o lançamento de ofício que versasse sobre débito de tributo informado em DCTF passou a restringir-se à multa isolada, aplicável nas hipóteses relacionadas no caput do art. 18 daquele diploma legal. Sendo assim, tornou-se incabível a

realização de lançamento de ofício, formalizado em auto de infração, para constituição e cobrança de crédito tributário relativo a valores que estavam declarados anteriormente em DCTF.

Recurso de Ofício Negado

(Processo n. 11543.000671/2004-91. Acórdão n. 1402-000.468. Conselheiro Relator Antonio José Praga de Souza. Sessão de 25.02.2011. Data da publicação em 25.02.2011).”  
(grifei).

Ante o exposto, entendo por cancelar a tributação sobre os valores declarados em DCTF, tal como ocorre no caso da receita de aluguel do ano de 2011 do Grupo OK declarada em DIMOB no montante de R\$ 75.000,00.

#### **4.6. Da alegação sobre o erro material no lançamento – Da indevida utilização do percentual de 32%**

Neste ponto, também entendo assistir razão à Recorrente.

Isto porque, a legislação de regência estabelece que o percentual de presunção ou de arbitramento, no caso, varia de acordo com a atividade prestada pela Recorrente. Neste aspecto, a desconsideração da personalidade jurídica da Recorrente não importa a desconsideração das atividades que foram por ela desenvolvidas, a menos que se prove o contrário.

No caso, a aplicação genérica do percentual de 32% por parte da autoridade administrativa mina a credibilidade do lançamento, haja vista que as atividades prestadas pelas diversas empresas do grupo se sujeitam a critério distinto, conforme indica o art. 3 da IN n. 11/06.

De mais a mais, a Recorrente demonstra que ela e outras empresas do grupo praticaram atividade de loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e venda de imóveis construídos, sujeitos ao percentual de presunção de 8%.

Dessa forma, entendo pelo provimento do Recurso em relação à essa matéria.

#### **4.7. Da improcedência dos lançamentos decorrentes de CSLL, PIS e COFINS**

Considerando que o auto de infração de IRPJ foi integralmente cancelado, o decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos CSLL, PIS e COFINS de que com ele compartilham o mesmo fundamento factual e para os quais não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

#### **4.8. Das alegações de que a multa qualificada foi aplicada indevidamente**

A Recorrente alega, de início, que a multa qualificada de 150% deve ser afastada, já que a acusação lastreada no Relatório Fiscal registre-se à alegação de que ela não teria oferecido à tributação receitas de outras Pessoas Jurídicas que fariam parte do Grupo econômico, sendo que, no seu entendimento, jamais praticou qualquer ato doloso de caráter fraudulento, e que, ao revés, a Fiscalização desconsiderou a personalidade jurídica de diversas empresas para imputar-lhe as receitas auferidas e tributadas por aquelas pessoas jurídicas.

Observe-se, de logo, que, nos termos do artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/96, o percentual da multa de ofício será duplicado nas hipóteses em que há ação dolosa praticada de acordo com as hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Confira-se:

**“Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.**

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

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

[...]

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

Veja-se que a imposição da multa qualificada no percentual de 150% pressupõe a comprovação de dois elementos que, embora estejam relacionados, são distintos. De um lado, deve haver a comprovação de que ocorreu o fato gerador de um determinado tributo sem o seu pagamento – o que, por si só, já enseja a incidência da multa de ofício de 75% -, e, de outro lado, dever haver a comprovação de que o inadimplemento do tributo ocorreu por meio de sonegação, de fraude ou de conluio<sup>21</sup>

A redação do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 é bastante clara ao dispor que a multa será duplicada nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 os quais, respectivamente, tratam dos institutos da sonegação, da fraude e do conluio. É ver-se:

**“Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964**

**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.

<sup>21</sup> 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.”

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.

Ao comentar sobre a figura do *dolo*, João Carlos de Lima Junior<sup>22</sup> afirma que

“O dolo possui diferentes teorias e o conceito depende daquela adotada (...).

[...]

Percebe-se que, em todas as teorias, a coincidência reside no elemento volitivo, na vontade consciente de realizar a conduta típica e causar o resultado. Logo, livre do afinilamento da opção teórica, para que exista a qualificação da penalidade tributária, é imprescindível que o sujeito passivo tenha agido intencionalmente no sentido de realizar o previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64

[...]

Logo, impõe-se ao agente a consciência em relação à conduta praticada, é necessário que ele saiba que está que ele saiba que está realizado o comportamento vedado; da mesma forma o resultado, o sujeito passivo há de conhecer o produto da sua ação; em complemento, exige-se que haja a percepção, por parte de quem age, que a conduta pode ter como consequência o resultado. Finalmente, o dolo requer a vontade de agir e de causar o resultado.”

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

Essa é a linha de entendimento que tem sido sustentada por Eduardo Kowarick Halperin<sup>23</sup>:

<sup>22</sup> LIMA JUNIOR, João Carlos de. Interpretação e aplicação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 170-174.

<sup>23</sup> HALPERIN, Eduardo Kowarick. Multa Qualificada no Direito Tributário. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 202, p. 58.

“Da contraposição do *standard* probatório exigido para a comprovação da sonegação, da fraude e do conluio (prova acima de qualquer dúvida razoável) com a hipótese que deve ser comprovada para que seja caracterizado o dolo (conduta ganha sentido à luz de uma finalidade ilícita), resulta que não basta que o dolo seja comprovado: ele deve ser comprovado de forma a afastar qualquer dúvida razoável quanto à sua existência. Se, de um lado, a Fiscalização comprova que uma determinada conduta ganha sentido à luz de uma finalidade ilícita, mas, de outro lado, o contribuinte demonstra que ela também ganha sentido à luz de uma finalidade lícita, isso não significa que a Fiscalização não comprovou a hipótese – apenas significa que ela não cumpriu com o seu ônus de comprovar a referida hipótese *acima de qualquer dúvida razoável*. Disso conclui-se que, na verdade, a hipótese que a Fiscalização deve comprovar para aplicar a multa qualificada é que a conduta *SÓ ganha sentido à luz de uma finalidade ilícita* – se ela também ganhar sentido à luz de uma finalidade lícita, existirão dúvidas razoáveis a respeito do caráter doloso da conduta.” (grifei).

Fixadas essas premissas, veja-se que, no caso em tela, a multa foi qualificada, pois, segundo a Fiscalização, a contribuinte supostamente sonegou tributos em todo período fiscalizado (2009 a 2013), de forma intencional, porquanto teria se utilizado de dezenas de pessoas jurídicas inexistentes, simuladas, de modo que, a partir dos atos fraudulentos e tendo em vista a ocorrência da confusão patrimonial, acabou impedindo ou retardando o conhecimento, por parte da Administração Tributária, de receitas auferidas em sua atividade empresarial. Veja-se:

#### “10 Da Multa de Ofício

387. O contribuinte sonegou tributos em todo período fiscalizado (2009 a 2013), de forma intencional, com a utilização de dezenas de pessoas jurídicas inexistentes, simulação, fraude e confusão patrimonial visando a, entre outros, impedir ou retardar o conhecimento, por parte da Administração Tributária, de receitas auferidas em sua atividade empresarial. Segue abaixo o detalhamento das multas aplicadas.

388. O art. 44 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, determina que:

[...]

Isto posto, as multas de ofício descritas no artigo 44 da Lei no 9.430, de 27/12/1996, foram qualificadas, totalizando 150% (cento e cinquenta por cento), calculadas sobre os tributos não recolhidos, em relação ao **período de 01/2009 a 12/2013**, conforme artigo 957, inciso II do RIR/99.”

Com efeito, e segundo a Fiscalização, o GRUPO OK e seus administradores criaram uma estrutura fraudulenta e se serviram de interpostas pessoas (“laranjas”) e pessoas jurídicas “de fachada” para fraudar execuções fiscais e obter benefícios tributários indevidos, o que seria corroborado pelos seguintes aspectos:

“• O não funcionamento de pessoas jurídicas nos endereços descritos em seus contratos sociais e constantes dos sistemas de informação da Receita Federal do Brasil (RFB);

- A subcapitalização de empreendimentos;
- A inexistência de articulação de fatores produtivos;
- A não emissão de documentos fiscais;
- A confusão patrimonial existente entre pessoas jurídicas e físicas;
- A falta de requisitos legais para atuar regularmente em áreas dos respectivos objetos sociais;
- A adoção de objetos sociais similares para empresas do mesmo núcleo familiar;
- A criação em cascata de pessoas jurídicas após a decretação da indisponibilidade de bens do GRUPO OK;
- A ausência de propósito negocial de supostos empreendimentos;
- As transferências simuladas de bens;
- O reconhecimento por parte da Justiça Federal da existência de laranjas e de pessoas jurídicas “de fachada” no cerne do GRUPO OK;
- A utilização de bens decretados como indisponíveis pela Justiça Federal;
- A ausência de contratos formais;
- A existência de negócios jurídicos simulados e a ausência de receitas oriundas de atividades não relacionadas a bens do GRUPO OK.”

Nesse ponto, confira-se que o que a Recorrente defende:

“Não se pode negar que o único fundamento para imputação da multa qualificada foi uma suposta utilização de pessoas jurídicas que teriam causado confusão patrimonial que teria impedido ou retardado o conhecimento por parte da administração tributária de receitas auferidas na atividade empresarial. Se esse é o único motivo, então, ter-se-ia que ter omissão de receitas, e no presente caso não há. É importante senhores julgadores verificar que não há omissão de receitas. Nos anos de 2009 a 2011 o valor submetido a tributação refere-se exclusivamente à diferença de percentual de 8% para 32 % que jamais enseja qualificação. A fiscalização reconhece que esta tributando as receitas desenquadradas pelas pessoas jurídicas e com base nas DIMOB's entregues pelas empresas. A FISCALIZAÇÃO NÃO INDICA QUE LANÇOU QUALQUER RECEITA QUE JÁ NÃO ESTAVA DECLARADA AO FISCO E NA DIMOB.”

Ainda que este Relator tenha concluído, oportunamente, pela existência de, ao menos, algumas das pessoas jurídicas que foram consideradas inexistentes, entende-se que, no final, e a partir da análise do “conjunto da obra”, a Fiscalização demonstrou e comprovou a

caracterização da confusão patrimonial entre as empresas a partir da simulação de negócios jurídicos, conforme se verifica dos trechos colacionados abaixo:

#### **“5 Negócios Jurídicos Simulados**

[...]

109. A partir da legislação descrita acima, é possível verificar a utilização de negócios jurídicos simulados pelo GRUPO OK, comandado por LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA NETO, para dar um ar de legalidade e de veracidade aos atos praticados pelo Grupo. O Sr. LUIZ ESTEVÃO se utiliza de pessoas jurídicas de fachada, preexistentes, ou criadas indiscriminadamente, em nome de “laranjas” e familiares, visando explorar seu patrimônio por intermédio de terceiros e frustrar execuções.

Tais pessoas jurídicas, também conhecidas como empresas de prateleira, possuem o mesmo objeto social e têm suas subdivisões de endereço por letras do alfabeto. Pelos endereços declarados, nota-se que a única diferença de domicílio entre diversas pessoas jurídicas é a letra definida para a mesma (parte A, parte B, parte C, etc.), conforme já descrito neste relatório.

[...]

111. A manipulação de tais pessoas jurídicas é claramente demonstrada na movimentação financeira e de receitas do grupo. Em média, cinco delas concentram toda a movimentação financeira do conglomerado, sendo realizado, com frequência, um revezamento entre as que são utilizadas em cada período. As que deixam de movimentar recursos, voltam à prateleira para um possível uso posterior.

#### **6 Confusão patrimonial**

122. A simulação de negócios jurídicos, analisada nos itens anteriores, produziu uma confusão patrimonial de tal ordem que impossibilitou a individualização do patrimônio de pessoas jurídicas e físicas vinculadas ao GRUPO OK.

[...]

127. De fato, documentos obtidos no decorrer da fiscalização (ANEXOS 08 a 19 e 21 a 24) não apenas revelam a existência de um volume expressivo de transferências bancárias entre integrantes do GRUPO OK, mas também o pagamento recorrente de despesas alheias à pessoa jurídica que efetua o desembolso. Despesas essas pertencentes a outras “empresas” integrantes desse grupo econômico. Cumpre relembrar que pessoas jurídicas com capital social de R\$ 1.000,00 movimentam e transferem entre si milhões de reais.

128. Cabe notar, por exemplo, que os primeiros documentos do ANEXO 15 comprovam que a LCC EMPREENDIMENTOS E CONSTRUÇÕES (22.933.956/0001-89) pagou despesas de mais de 15 pessoas jurídicas vinculados ao GRUPO OK, dentre elas: GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES S/A, ANA ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S/A, OK BENFICA CIA NACIONAL DE PNEUS, MANIFESTO ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA, ITALIA BRASÍLIA ADM PARTICIP E SERVIÇOS LTDA, OK AUTOMÓVEIS PECAS E SERVIÇOS LTDA, PLANALTO ADM DE CONSORCIO NACIONAL LTDA, PARTPAR ADM E PARTICIPAÇÕES LTDA, GRUPO OK CONSTRUÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA, COMERCIAL OK BENFICA DE PNEUS LTDA, BRASILIENSE FUTEBOL CLUBE, OK OLEOS VEGETAIS INDUSTRIA E COMERCIO LTDA, PLANALTO DE AUTOMOVEIS S/A, PARK WAY AUTOMOVEIS LTDA e CABIRIA CONSTRUÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA.

129. Ainda no que se refere ao pagamento de despesas relacionadas a outras pessoas jurídicas, cabe informar que notadamente os documentos entregues pela BSB ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA e pela KBR CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A confirmam que essas sociedades centralizavam grande parte do pagamento de despesas de pessoas jurídicas do grupo. Tais documentos fazem parte da presente autuação e constam dos anexos relativos a cada uma delas.

130. A confusão patrimonial em questão não se restringe a pessoas jurídicas. Documentos constantes do ANEXO 16 confirmam o completo desprezo desse grupo pelo princípio da entidade contábil e revelam que despesas pessoais de LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA NETO foram pagas por pessoas jurídicas ligadas ao GRUPO OK. De fato, a análise de Declarações de Informações sobre Movimentação Financeira (DIMOF) de LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA NETO já indicava que ele teria despesas pagas por terceiros ao revelar uma movimentação financeira de apenas R\$ 69,00 (sessenta e nove reais) no período de 2009 a 2013.

131. Outro exemplo característico ilustra com propriedade a confusão patrimonial que permeia integrantes do GRUPO OK: Impostos Sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) de veículos luxuosos utilizados por pessoas físicas ligadas ao GRUPO OK foram pagos por “empresa” diversa da que consta como proprietária dos automóveis. Com efeito, cumpre observar que o capital social da teórica proprietária desses veículos luxuosos é inferior ao valor do IPVA de apenas um desses automóveis. Documentos constantes dos ANEXOS 17 e 18 comprovam as afirmações supracitadas, valendo citar o caso de dois desses suntuosos veículos:

[...]

133. Diante do exposto, restou constatada a confusão patrimonial que permeia o GRUPO OK e seus administradores. Salienta-se que esse grupo comandado por LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA NETO adotou a confusão patrimonial como um dos principais instrumentos para dificultar ações estatais, tanto de constituição de créditos tributários, quanto de recuperação de valores lançados e não devidamente quitados.

[...].”

Com efeito, entende-se que a contribuinte sonegou tributos em todo período fiscalizado, de forma intencional, bem como que restou demonstrado a caracterização da confusão patrimonial entre as empresas e a simulação de negócios jurídicos, de sorte que, no final das contas, a contribuinte acabou impedindo ou retardando o conhecimento, por parte da Administração Tributária, de receitas auferidas em sua atividade empresarial, nos termos dos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, daí por que a multa qualificada deve ser mantida.

É importante registrar, ainda, que a qualificação da multa não pressupõe a omissão de receita, tal como a Recorrente leva a crer, mas, sim, a configuração da sonegação e da fraude, o que acabou ensejando a aplicação da multa qualificada nos termos do art. 44, inciso I, § 1º da Lei nº 9.430/1996.

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

Com efeito, entendo por julgar o Recurso Voluntário do GRUPO OK parcialmente procedente para fixar a cobrança da multa qualificada ao patamar de 100%.

#### **4.9. Das alegações de que a multa qualificada apresenta caráter confiscatório**

O GRUPO OK também sustenta que a multa foi aplicada incorretamente e apresenta caráter confiscatório em decorrência dos seguintes motivos:

- Que a multa de ofício qualificada atinge a exorbitante percentagem de 150% do valor do imposto e, portanto, revela-se confiscatória, afrontando, portanto, o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal, sendo que no Recurso Extraordinário nº 582.461, submetido à sistemática da Repercussão Geral, o STF fixou a tese de as multas em patamar superior ao valor do tributo revelam-se confiscatórias;
- Que os princípios da proporcionalidade e razoabilidade revelam maior utilidade exatamente ao proibir determinados excessos por parte da Administração Pública, sendo que a Lei nº 9.784/99, aplicável analogamente ao caso ora em comento, também se refere aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, os quais, aliás, impõem que haja proporção entre os meios que administração utiliza para atingir determinado fim; e

- Que o STF reconheceu, recentemente, a repercussão geral do Recurso Extraordinário nº 746.090/SC que trata, justamente, do efeito confiscatório da multa qualificada de 150% prevista na legislação federal.

Observe-se, de logo, que o próprio Decreto nº 70.235/72 veda os órgãos de julgamento administrativo fiscal de afastarem a aplicação ou deixarem de observar lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade. É ver-se:

**“Decreto nº 70.235/72**

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

Em consonância com o que determina o artigo 26-A do Decreto 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”*.

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

**“Súmula CARF nº 2**

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

A título de esclarecimentos, acrescente-se que no que concerne à legalidade dos atos infralegais, o artigo 16 da Lei nº 12.833, de 20/06/2013 inseriu o parágrafo único no artigo 48 da Lei nº 11.941/2009, porém, ao sancionar a referida Lei, a então Presidente da República vetou o inciso II do referido parágrafo único, conforme se pode observar das razões do veto abaixo transcrita:

**“Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009**

**Art. 48.** (omissis).

**Parágrafo único.** São prerrogativas do Conselheiro integrante do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF:

I - somente ser responsabilizado civilmente, em processo judicial ou administrativo, em razão de decisões proferidas em julgamento de processo no âmbito do CARF, quando proceder comprovadamente com dolo ou fraude no exercício de suas funções; e

II – (VETADO).

**Razões do veto:** o CARF é órgão de natureza administrativa e, portanto, não tem competência para o exercício de controle de legalidade, sob pena de invasão das atribuições do Poder Judiciário.”

Tendo em vista que não cabe a este Tribunal Administrativo pronunciar-se sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade das normas legitimaram a aplicação da multa de ofício qualificada no percentual de 150%, as alegações no sentido de que a multa apresenta caráter confiscatório e acaba violando o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal não devem ser acolhidas.

Com base em tais fundamentos, entendo por não acolher as alegações meritórias no sentido de que a multa qualificada foi aplicada incorretamente e, além disso, apresenta caráter confiscatório.

#### **4.10. Das alegações acerca da inaplicabilidade dos juros sobre a multa de ofício**

Por fim, a Recorrente sustenta que os juros de mora não devem ser aplicados sobre a multa de ofício por conta das seguintes questões:

- Que ao se referir a “crédito tributário” o artigo 161, § 1º do Código Tributário Nacional não se refere à multa de ofício, mas apenas ao principal exigido, porque, se assim não fosse, não haveria necessidade do dispositivo ressalvar, logo em seguida, que a aplicação dos juros não causa prejuízo à imposição de penalidade cabíveis;
- Que a Taxa SELIC prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/96 se aplica apenas sobre os tributos não pagos no vencimento, de modo que não há como se pretender aplicar a norma constante do artigo 161, § 1º do CTN para que incidam juros de 1% sobre a multa de ofício, pois ao aplicar a Taxa SELIC ao lançamento o agente fiscal optou por esta sistemática de aplicação de juros de mora, a qual, além de estabelecer um percentual diferenciado para apuração desses juros, estabeleceu, expressamente, a incidência apenas sobre os tributos; e
- Que os juros moratórios não podem ser aplicados sobre a multa de ofício lançada, seja por ausência de previsão legal para tanto, seja porque o enquadramento legal apontado no Auto de Infração não autoriza a imposição de juros sobre a multa de ofício, mas, apenas, sobre os tributos não pagos no prazo legal.

Pois bem. Como é sabido, a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento do tributo ou de penalidade e extingue-se com o crédito dela decorrente, nos termos do artigo 113, § 1º do Código Tributário Nacional. Por outro

lado, o artigo 139 do Código Tributário Nacional dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação principal e apresenta mesma natureza.

Ao tratar do crédito, o artigo 161 do Código Tributário Nacional estabelece que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis. Confira-se:

**“Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**

**SEÇÃO II - Pagamento**

**Art. 161.** O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

**§ 1º** Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

**§ 2º** O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”

Pelo que pode observar, verificado o inadimplemento do tributo será cabível a incidência dos juros de mora sobre o principal, desde a data do vencimento da obrigação até a data da lavratura do auto de infração, bem como a aplicação de multa punitiva, que, a propósito, passam a integrar o crédito fiscal consolidado, que é o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco.

Não se pode olvidar que os juros moratórios representam, efetivamente, o preço do direito, isto é, o valor que o detentor da moeda (contribuinte) paga ao seu legítimo proprietário (Fisco) pela posse temporária do numerário que, aliás, desde o vencimento da obrigação já é de sua titularidade.

Com efeito, a partir da data de vencimento especificado no Auto de Infração para o pagamento espontâneo, o Sujeito Passivo passa a figurar como potencial devedor do montante consolidado objeto do lançamento tributário. Os juros, portanto, são devidos para compensar a demora do sujeito em relação ao pagamento do crédito tributário consolidado. E, aí, se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do crédito tributário consolidado.

E tanto é assim que este Tribunal acabou entendendo por editar Súmula CARF nº 108 que, a rigor, é de natureza vinculante, nos termos do que estabelece o artigo 100, inciso II do Código Tributário Nacional, que dispõe que os juros moratórios serão calculados sobre a multa com base na Taxa Selic. Confira-se:

**“Súmula CARF nº 108**

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).”

Por essas razões, não há como se afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Os juros de mora incidem sobre a totalidade do crédito tributário e quando incidentes sobre a multa de ofício são calculados com base na Taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC.

Com efeito, entendo por não acolher as alegações referentes à inaplicabilidade dos juros sobre a multa de ofício.

### **5. Da análise dos Recursos Voluntários interpostos pelos Responsáveis Tributários**

Nesta seção, analiso, em conjunto, os Recursos Voluntários apresentados pelos responsáveis tributários, observando-se, de logo, que, além das matérias suscitadas pelo próprio GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA as quais, a rigor, já foram devidamente analisadas, acrescentaram, ainda, as seguintes alegações as quais, a rigor, giram em torno do vínculo de responsabilidade que foi atribuído com base nos artigos 124, inciso I e 135, inciso III do Código Tributário Nacional, que podem ser assim sintetizadas:

- (i) Da ausência de responsabilidade dos(s) Recorrente(s)
- (ii) Da ausência de elementos fáticos para a responsabilização
- (iii) Do não cumprimento dos requisitos para a responsabilização nos termos do artigo 135, III do Código Tributário Nacional - Ausência de qualificação da impugnante e da delimitação da conduta
- (iv) Da inaplicabilidade do artigo 124 do Código Tributário Nacional

Dito isto, veja-se que é preciso examinar a responsabilidade atribuída no caso concreto sob duas perspectivas, buscando-se compreender, pois, qual é a melhor exegese aplicada às hipóteses da responsabilidade prevista nos artigos 124, inciso I e 135, inciso III do Código Tributário Nacional.

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

**“Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**

#### **Seção II – Solidariedade**

**Art. 124.** São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.”

Veja-se que, ao associar a locução *interesse comum* à expressão *situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*, o legislador deixou claro que não é qualquer interesse comum que pode ser considerado como suficiente para a aplicação da regra da responsabilidade solidária, de modo que o mero interesse social, moral ou econômico, enquanto pressuposto fático do tributo, não autoriza, pois, a aplicação da responsabilidade solidária. O *interesse comum* cuja presença cria a solidariedade não é um interesse meramente de fato, mas, sim, um interesse jurídico que, a rigor, é aquele que decorre de uma situação jurídica<sup>24</sup>.

Ou seja, o *interesse jurídico* é aquele que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador do tributo, devendo ser considerada solidária, portanto, a pessoa que realiza conjuntamente com outra, ou outras pessoas, a situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária.

Nas palavras de Ramon Tomazela Santos<sup>25</sup>,

“(...) O interesse comum, hábil a justificar a imposição de responsabilidade tributária solidária, deve ser interpretado no seu sentido jurídico, pois, como consta expressamente do inciso I do artigo 124 do CTN, o interesse deve ser comum “na situação que constitua o fato gerador”. Assim, o interesse comum restará caracterizado, por exemplo, nas hipóteses em que duas ou mais pessoas figurarem no mesmo polo da relação jurídica descrita em lei como fato gerador, tal como ocorre com os coproprietários de um imóvel em relação ao IPTU incidente sobre a respectiva propriedade. Neste caso, como ambos os contribuintes estão enquadrados na condição de proprietários do imóvel, realizando a situação definida como fato gerador, é justificável a atribuição de responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto devido.

[...]

O *interesse comum* na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal caracteriza-se pela existência de direitos e deveres compartilhados por pessoas situadas no mesmo polo da relação jurídica de direito privado escolhida pelo legislador como suporte fático para a incidência tributária. Assim, as partes partilham de um interesse comum em sentido técnico-jurídico, que não se confunde com o mero interesse econômico, social ou moral, que pode existir nas relações entre sociedades (...).”

Portanto, pode-se dizer que a aplicação da responsabilidade passiva prevista no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional exige a presença do *interesse jurídico comum* que, a rigor, corresponde à hipótese em que as pessoas são sujeitos da relação que deu azo à

<sup>24</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional: Artigos 96 a 138.. vol. 2. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 460-461.

<sup>25</sup> SANTOS, Ramon Tomazela. Responsabilidade tributária e grupo econômico. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 238, jul./2015, p. 108, 120-121.

ocorrência do fato gerador, o que, tecnicamente, não se confunde com o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal.

Pois bem. A responsabilidade aplicada no caso concreto também reivindica a análise do que dispõe o artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional, cuja redação segue transcrita abaixo:

**“Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**

**Seção III - Responsabilidade de Terceiros**

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

[...]

**III** - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

De plano, note-se que a interpretação do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional deve ser realizada por partes.

A primeira questão diz respeito à compressão dos atos praticados com excesso de poderes ou infração ou à lei ou contrato social ou estatutos por parte dos *diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado*. A dúvida, aqui, pode ser lançada nos seguintes termos: o sócio que não detém poderes de gestão pode ser pessoalmente responsabilizado com fundamento no artigo 135, III do CTN? E a resposta, de logo, é de todo negativa.

Apenas quem está na administração executiva, é diretor ou gerente ou representante de direito privado pode ser responsabilizado, o que significa dizer, portanto, que a responsabilidade pessoal, no caso, decorre de atos praticados ilicitamente por conta e risco do gestor, de modo que a mera condição de sócio é insuficiente para a caracterização da responsabilidade em evidência.

Segundo Leandro Paulsen<sup>26</sup>,

“Conforme se vê das notas específicas adiante, entende-se que a responsabilização exige que as pessoas indicadas tenham praticado diretamente ou tolerado a prática do ato abusivo e ilegal quando em posição de influir para a sua não ocorrência. A mera condição de sócio é insuficiente, pois a condução da sociedade é que é relevante. Também por isso, não é possível responsabilizar

<sup>26</sup> PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, Não paginado.

pessoalmente o diretor ou o gerente por atos praticados em período anterior ou posterior a sua gestão.”

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

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

Ano-calendário: 2010, 2011

[...]

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

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

[...]

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

Em segundo lugar, observe-se que os *diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado* somente devem ser considerados pessoalmente responsáveis pelos créditos resultantes dos atos praticados fora da esfera de atuação da própria pessoa jurídica. Os atos devem ser estranhos aos objetivos da sociedade ou, melhor, alheios aos seus interesses.

Isso significa que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado somente podem ser responsabilizados nas hipóteses em que atuam fora dos limites de sua competência. Essa atuação, obviamente, é aquela que se dá com infração às normas que limitam essa competência, ou seja, a lei societária, o contrato social ou o estatuto, de sorte que a *lei* que o legislador faz referência não é qualquer lei e muito menos a lei tributária, mas, sim, a lei societária que, a rigor, é, por assim dizer, análoga ao contrato social. Quer dizer, a *infração à lei* capaz de responsabilizar os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado é uma só e, portanto, corresponde àquela que configura a violação às disposições de direito comercial que regem o exercício da função do órgão que corporificam.

No entendimento de Misabel Abreu Machado Derzi<sup>27</sup>,

“(...) o ilícito é, assim, prévio ou concomitante ao surgimento da obrigação tributária (mas exterior à norma tributária) e não posterior, como seria o caso do

<sup>27</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed., Forense, 1999, p. 756.

não pagamento do tributo. A lei que se infringe é a lei comercial ou civil, não a lei tributária, agindo o terceiro contra os interesses do contribuinte. Daí se explica que, no pólo passivo, se mantenha apenas a figura do responsável, não mais a do contribuinte, que viu, em seu nome, surgir dívida não autorizada, quer pela lei, quer pelo contrato social ou estatuto.”

De modo não menos importante, atente-se, ainda, para um último ponto que merece atenção. É que a demonstração e a comprovação da ocorrência dos *atos praticados com excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto* constitui elemento essencial para a caracterização da responsabilidade nos moldes do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional. Ora, se é certo que a responsabilidade depende da prática dos respectivos atos que a caracterizam, também é certo que a autoridade lançadora é quem deve comprovar a apuração de tais atos, nos termos do que dispõe artigo 142 do Código Tributário Nacional.

A jurisprudência deste Tribunal é uníssona no sentido de considerar que cabe à Autoridade fiscal comprovar que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado praticaram atos com excesso de poderes e infração à lei, contrato social ou estatutos, conforme se verifica do precedente listado adiante:

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

Ano-calendário: 2008

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN. PODERES DE GESTÃO/ADMINISTRAÇÃO.

I - O art. 135 do CTN, ao dispor no *caput*, sobre os atos praticados, diz respeito aos atos de gestão para o adequado funcionamento da sociedade, exercidos por aquele que tem poderes de administração sobre a pessoa jurídica. A plena subsunção à norma que trata da sujeição passiva indireta demanda constatar se as obrigações tributárias, cujo surgimento ensejaram o lançamento de ofício e originaram o crédito tributário, foram resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Fala-se em conduta, acepção objetiva (de fazer), não basta apenas o atendimento de ordem subjetiva (quem ocupa o cargo). Ou seja, não recai sobre todos aqueles que ocupam os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas apenas sobre aqueles que incorreram em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

II - O fundamento da responsabilização tributária do art. 135 do CTN repousa sobre quem pratica atos de gerência, podendo o sujeito passivo indireto ser tanto de um “sócio-gerente”, quanto um diretor contratado, ou ainda uma pessoa que não ocupa formalmente os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas que seja o sócio de fato da empresa. Não basta a pessoa integrar o quadro societário, deve restar demonstrado que possui poderes de gestão, seja mediante atos de constituição da sociedade empresária

(contratos sociais, estatutos, por exemplo), ou, quando se tratar de sócio de fato, em provas demonstrando a efetiva atuação em nome da empresa.

III - A caracterização de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos demandam a demonstração de ilícito específico, que evidencie o ocorrência de uma construção artificial para se amoldar a uma hipótese de incidência tributária. Provado que os diretores da pessoa jurídica praticaram atos de gestão amparados no que lhes conferia o contrato da sociedade para criação de despesas fictícias mediante constituição de sociedade inexistente de fato para prestação de serviços, deve ser restabelecida a responsabilidade tributária que lhes foi imputada.

[...]

(Processo nº 10530.723584/2013-83. Acórdão nº 9101-004.755. Sessão de 03/11/2021. Acórdão publicado em 04/10/2021).”

Por todo o exposto, note-se que a responsabilidade de terceiro com fundamento no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional pressupõe, portanto, a caracterização do seguintes elementos: (i) que o terceiro – no caso, o sócio – detenha poderes de gestão tal qual acontece com os diretores, gerentes e administradores, por exemplo; (ii) que os diretores, gerentes ou administradores tenham praticado *atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto*; e, além disso, (iii) que a prática dos atos ilegais ou abusivos resultem, senão o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias. No final, frise-se que todos esses elementos precisam ser demonstrados e, sobretudo, comprovados por parte da Autoridade fiscal.

Estabelecidas essas premissas, registre-se que, no caso concreto, a Autoridade fiscal entendeu por atribuir a responsabilidade tributária aos Srs. LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA e LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA NETO, CLEUCI MEIRELES ESTEVÃO DE OLIVEIRA, CLEUCY MEIRELES DE OLIVEIRA, FERNANDA MEIRELES ESTEVÃO DE O. RESENDE, ILCA MARIA ESTEVÃO DE OLIVEIRA LIRA e, também, ao BRASILIENSE FUTEBOL CLUBE a partir da premissa de que restou configurada a existência de grupo econômico e da constatação de que houve, no caso, a existência de contratos simulados e a confusão patrimonial e, ainda, a utilização de interpostas pessoas, de modo que o grupo econômico é comandado pelas respectivas pessoas, de sorte, no final, e segundo a Fiscalização, as pessoas tentaram alterar uma das características essenciais da relação tributária, qual seja, o real beneficiário dos rendimentos.

Além do mais, a Fiscalização aduz que, a partir dos documentos obtidos no decorrer do procedimento fiscal, é possível verificar a existência de um volume de transferências bancárias entre os integrantes do GRUPO OK, bem como que a existência do grupo econômico está centrada na pessoa do Sr. LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA NETO e familiares e das pessoas jurídicas do GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA., e que as respectivas pessoas atuam em conjunto e em condomínio e, assim, buscam a consecução de vários interesses comuns entre eles que, a

rigor, consubstanciam-se no proveito econômico dos bens da família, na econômica quanto ao pagamento de tributos e na blindagem patrimonial, o que, segundo a Fiscalização, não apenas revela o interesse econômico, como, também, o interesse jurídico, pois o pai Sr. LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA NETO atua com sua esposa e filhos, herdeiros naturais, na ocorrência dos fatos geradores tributários. Confira-se:

#### 11. Responsabilidade Solidária

391. Com base nas provas e elementos obtidos ao longo dos procedimentos fiscais instaurados nas pessoas jurídicas aqui mencionadas, foi configurada a existência de grupo econômico, no qual há confusão patrimonial e utilização de interpostas pessoas físicas e jurídicas. O grupo é comandado pelo Sr. LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA NETO, sua esposa CLEUCY MEIRELES DE OLIVEIRA, e seus filhos LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA, FERNANDA MEIRELES ESTEVÃO DE O. RESENDE, ILCA MARIA ESTEVÃO DE OLIVEIRA LIRA, CLEUCI MEIRELES ESTEVÃO DE OLIVEIRA. Com suas condutas essas pessoas tentaram alterar uma das características essenciais da relação tributária, qual seja, o real beneficiário dos rendimentos (sujeito passivo).

392. Documentos obtidos no decorrer da fiscalização (ANEXOS 08 a 19 e 21 a 24) não apenas revelam a existência de um volume expressivo de transferências bancárias entre integrantes do GRUPO OK, mas também o pagamento recorrente de despesas alheias à pessoa jurídica que efetua o desembolso. Despesas essas pertencentes a outros membros desse grupo, tais como ao BRASILIENSE FUTEBOL CLUBE e ao LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA NETO. Para tentar dar um ar de legalidade às operações, contratos de “Conta-Corrente Contábil” (ANEXO 07) e Contratos de Mútuo são celebrados pelas pessoas jurídicas ligadas ao grupo, ficando evidente a existência de confusão patrimonial na medida em que permitem a livre e célere circulação, sem ônus, de montantes entre esse grupo econômico.

393. Por meio de informação prestada pelo Banco Central do Brasil (ANEXO 04), por exemplo, resta comprovado que o Sr. LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA NETO consta como procurador com poderes para movimentar também as contas bancárias do BRASILIENSE FUTEBOL CLUBE, embora não seja sócio formal da entidade.

394. Fica evidente, pelas informações transcritas neste relatório, a existência do grupo econômico, centradas nas figuras do Sr. LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA NETO e familiares e das pessoas jurídicas GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA. Os documentos e informações apresentados ao fisco deixam claro também, como já asseverado pela Justiça Federal, a existência de contratos simulados e de confusão patrimonial entre os componentes do grupo econômico, conforme discriminado nos itens anteriores.

395. Com relação à solidariedade tributária, a obrigação de pagar o tributo passa a ser compartilhada pelo sujeito passivo originário com o responsável tributário,

ou seja, aquele diretamente relacionado com a ocorrência do fato gerador. As atribuições da solidariedade e responsabilidade tributária estão capituladas no art. 124, incisos I e II e no art. 135, III, todos do CTN - Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, abaixo transcritos:

[...]

396. As pessoas físicas aqui arroladas, como já amplamente debatido neste auto de infração, atuam em conjunto, em condomínio, buscando vários interesses comuns entre eles: o proveito econômico dos bens da família, economia no pagamento dos tributos e blindagem de patrimônio. Há no caso não só interesse econômico como também jurídico, pois o pai Sr. LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA NETO atua com sua esposa e filhos, herdeiros naturais, na ocorrência dos fatos geradores dos tributos.

397. Conforme ficou constatado o pai Sr. LUIZ ESTEVÃO foi aos poucos transferindo a titularidade formal das pessoas jurídicas para seus filhos, que se revezam entre as diversas entidades, que tem apenas uma aparência de unidades autônomas. Contudo percebe-se pelos mais variados documentos constantes dos autos (contratos sociais, respostas a intimações, contratos de mútuo, procurações, etc) que na verdade a administração dos negócios é feito em comum, ou seja, agem em conjunto pais e filhos.

398. Apesar da aparente roupagem de legalidade que envolveu a constituição de sociedades, são inúmeras as evidências de que o GRUPO OK e seus administradores criaram uma estrutura fraudulenta e se serviram de interpostas pessoas (“laranjas”) e pessoas jurídicas “de fachada” para fraudar execuções fiscais e obter benefícios tributários indevidos.

399. É útil lembrar que diversos aspectos observados pela fiscalização corroboram o entendimento supracitado, revelam a tentativa de desmembramento de uma unidade econômica e denunciam a existência de má-fé e de abuso de personalidade jurídica. Dentre esses aspectos encontram-se:

- O não funcionamento de pessoas jurídicas nos endereços descritos em seus contratos sociais e constantes dos sistemas de informação da Receita Federal do Brasil (RFB);
- A subcapitalização de empreendimentos;
- A inexistência de articulação de fatores produtivos;
- A não emissão de documentos fiscais;
- A confusão patrimonial existente entre pessoas jurídicas e físicas;
- A falta de requisitos legais para atuar regularmente em áreas dos respectivos objetos sociais;
- A adoção de objetos sociais similares para empresas do mesmo núcleo familiar;

- A criação em cascata de pessoas jurídicas após a decretação da indisponibilidade de bens do GRUPO OK;
- A ausência de propósito negocial de supostos empreendimentos;
- As transferências simuladas de bens;
- O reconhecimento por parte da Justiça Federal da existência de laranjas e de pessoas jurídicas “de fachada” no cerne do GRUPO OK;
- A utilização de bens decretados como indisponíveis pela Justiça Federal;
- A ausência de contratos formais;
- A existência de negócios jurídicos simulados e a ausência de receitas oriundas de atividades não relacionadas a bens do GRUPO OK.

400. Nesse contexto, restou constatado que o GRUPO OK e seus administradores criaram pessoas jurídicas artificiais (de fachada, de prateleira, de passagem, existentes apenas no mundo jurídico), utilizadas indevidamente de acordo com a conveniência desse conglomerado, para, dentre outros: pulverizar receitas e desviá-las para empresas de fachada, muitas vezes em nome de interpostas pessoas (“laranjas”); burlar a legislação tributária; dificultar a fiscalização, no conjunto, do grupo econômico; frustrar execuções fiscais; blindar patrimônios; elidirem-se da proibição de contratação com o poder público; e explorar economicamente bens tornados indisponíveis.

401. Cumpre ressaltar que a Justiça Federal, notadamente por intermédio dos Processos de Execução Fiscal 47496-93.2010.4.01.3400 e 2002.34.00.0016926-3, reconheceu que o GRUPO OK criou empresas de fachada e adotou várias das práticas ilícitas aqui relatadas.

402. Por todo o exposto o Sr. LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA NETO, CLEUCY MEIRELES DE OLIVEIRA, LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA, FERNANDA MEIRELES ESTEVÃO DE O. RESENDE, ILCA MARIA ESTEVÃO DE OLIVEIRA LIRA e CLEUCI MEIRELES ESTEVÃO DE OLIVEIRA agiram com infração à lei e enquadram-se portanto no inciso III do Artigo 135 do Código Tributário Nacional.

403. Configurada a solidariedade tributária, as pessoas físicas e jurídicas abaixo compõem o polo passivo e são cientificadas do lançamento dos créditos tributários constituídos na presente ação fiscal:

CPF/CNPJ	NOME
03.962.415/0001-34	BRASILIENSE FUTEBOL CLUBE
010.948.581-53	LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA NETO
245.212.991-72	CLEUCY MEIRELES DE OLIVEIRA
975.839.951-91	LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA
817.959.201-49	FERNANDA MEIRELES ESTEVÃO DE O. RESENDE
008.785.401-56	ILCA MARIA ESTEVÃO DE OLIVEIRA LIRA

014.022.731-85

CLEUCI MEIRELES ESTEVÃO DE OLIVEIRA

No caso concreto, veja-se que a Autoridade fiscal entendeu, de forma genérica, por responsabilizar todas as pessoas acima discriminadas diante da constatação (i) de formação de grupo econômico, (ii) utilização de contratos simulados, (iii) confusão patrimonial e, ainda, (iii) utilização de interpostas pessoas, mas, no meu entendimento, e quanto a responsabilidade atribuída com fundamento no artigo 124, inciso I do CTN, a Autoridade não comprovou que, de fato, as respectivas pessoas, individualizadamente, são sujeitos da relação que deu azo à ocorrência do fato gerador, o que, tecnicamente, não se confunde com o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, à exceção do Sr. Luiz Estevão de Oliveira Neto. Sobre este ponto, note-se que a Autoridade dispôs, apenas, que *“Com suas condutas essas pessoas tentaram alterar uma das características essenciais da relação tributária, qual seja, o real beneficiário dos rendimentos (sujeito passivo)”*. Veja-se:

“391. Com base nas provas e elementos obtidos ao longo dos procedimentos fiscais instaurados nas pessoas jurídicas aqui mencionadas, foi configurada a existência de grupo econômico, no qual há confusão patrimonial e utilização de interpostas pessoas físicas e jurídicas. O grupo é comandado pelo Sr. LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA NETO, sua esposa CLEUCY MEIRELES DE OLIVEIRA, e seus filhos LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA, FERNANDA MEIRELES ESTEVÃO DE O. RESENDE, ILCA MARIA ESTEVÃO DE OLIVEIRA LIRA, CLEUCI MEIRELES ESTEVÃO DE OLIVEIRA. Com suas condutas essas pessoas tentaram alterar uma das características essenciais da relação tributária, qual seja, o real beneficiário dos rendimentos (sujeito passivo).

[...]

400. Nesse contexto, restou constatado que o GRUPO OK e seus administradores criaram pessoas jurídicas artificiais (de fachada, de prateleira, de passagem, existentes apenas no mundo jurídico), utilizadas indevidamente de acordo com a conveniência desse conglomerado, para, dentre outros: pulverizar receitas e desviá-las para empresas de fachada, muitas vezes em nome de interpostas pessoas (“laranjas”); burlar a legislação tributária; dificultar a fiscalização, no conjunto, do grupo econômico; frustrar execuções fiscais; blindar patrimônios; elidirem-se da proibição de contratação com o poder público; e explorar economicamente bens tornados indisponíveis.”

Além do mais, observe-se que, de acordo com a Fiscalização, os *“documentos obtidos no decorrer da fiscalização não apenas revelam a existência de um volume expressivo de transferências bancárias entre integrantes do GRUPO OK, mas também o pagamento recorrente de despesas alheias à pessoa jurídica que efetua o desembolso”*. De fato, pode-se vislumbrar aí da caracterização do interesse econômico das respectivas pessoas, mas não há, no caso, a demonstração e, sobretudo, a comprovação do interesse comum jurídico no sentido de que tais

peçoas, para além de supostamente figurarem nos quadros societários das empresas, ostentavam a condição de sócio de fato das empresas, administrando-as em nome das interpostas peçoas integradas ao quadro social da peçoas jurídica. Aliás, percebe-se que esse entendimento pode ser facilmente extraído das passagens reproduzidas abaixo:

“392. Documentos obtidos no decorrer da fiscalização (ANEXOS 08 a 19 e 21 a 24) não apenas revelam a existência de um volume expressivo de transferências bancárias entre integrantes do GRUPO OK, mas também o pagamento recorrente de despesas alheias à peçoas jurídica que efetua o desembolso. Despesas essas pertencentes a outros membros desse grupo, tais como ao BRASILIENSE FUTEBOL CLUBE e ao LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA NETO. Para tentar dar um ar de legalidade às operações, contratos de “Conta-Corrente Contábil” (ANEXO 07) e Contratos de Mútuo são celebrados pelas peçoas jurídicas ligadas ao grupo, ficando evidente a existência de confusão patrimonial na medida em que permitem a livre e célere circulação, sem ônus, de montantes entre esse grupo econômico.

[...]

396. As peçoas físicas aqui arroladas, como já amplamente debatido neste auto de infração, atuam em conjunto, em condomínio, buscando vários interesses comuns entre eles: o proveito econômico dos bens da família, economia no pagamento dos tributos e blindagem de patrimônio. Há no caso não só interesse econômico como também jurídico, pois o pai Sr. LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA NETO atua com sua esposa e filhos, herdeiros naturais, na ocorrência dos fatos geradores dos tributos.

397. Conforme ficou constatado o pai Sr. LUIZ ESTEVÃO foi aos poucos transferindo a titularidade formal das peçoas jurídicas para seus filhos, que se revezam entre as diversas entidades, que tem apenas uma aparência de unidades autônomas. Contudo percebe-se pelos mais variados documentos constantes dos autos (contratos sociais, respostas a intimações, contratos de mútuo, procurações, etc) que na verdade a administração dos negócios é feito em comum, ou seja, agem em conjunto pais e filhos”.

Portanto, entende-se que, à luz do artigo 124, inciso I do CTN, a Fiscalização não comprovou o interesse jurídico comum dos Srs. LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA, CLEUCI MEIRELES ESTEVÃO DE OLIVEIRA, CLEUCY MEIRELES DE OLIVEIRA, FERNANDA MEIRELES ESTEVÃO DE O. RESENDE, ILCA MARIA ESTEVÃO DE OLIVEIRA LIRA, mas, apenas, que existiu um volume expressivo de transferências bancárias em nome das respectivas peçoas, e que, no caso, ostentavam, formalmente, o condição de sócios das peçoas jurídicas.

Igualmente, note-se que, para que a Autoridade responsabilize pessoalmente terceiros com fundamento no artigo 135, inciso III do CTN, é necessário que a Fiscalização demonstre, cabalmente, que, para além de figurar no quadro societário, o terceiro detenha, de fato, poderes de gestão e ostente a condição de administrador de fato da autuada. Em outras

palavras, caberá a imposição de responsabilidade tributária em razão da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, quando demonstrado que os responsabilizados ostentavam a condição de administradores de fato da autuada, o que não ocorreu no caso em apreço.

A propósito, atente-se que esse é entendimento pode ser extraído da leitura das seguintes passagens:

391. Com base nas provas e elementos obtidos ao longo dos procedimentos fiscais instaurados nas pessoas jurídicas aqui mencionadas, foi configurada a existência de grupo econômico, no qual há confusão patrimonial e utilização de interpostas pessoas físicas e jurídicas. O grupo é comandado pelo Sr. LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA NETO, sua esposa CLEUCY MEIRELES DE OLIVEIRA, e seus filhos LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA, FERNANDA MEIRELES ESTEVÃO DE O. RESENDE, ILCA MARIA ESTEVÃO DE OLIVEIRA LIRA, CLEUCI MEIRELES ESTEVÃO DE OLIVEIRA. Com suas condutas essas pessoas tentaram alterar uma das características essenciais da relação tributária, qual seja, o real beneficiário dos rendimentos (sujeito passivo).

[...]

396. As pessoas físicas aqui arroladas, como já amplamente debatido neste auto de infração, atuam em conjunto, em condomínio, buscando vários interesses comuns entre eles: o proveito econômico dos bens da família, economia no pagamento dos tributos e blindagem de patrimônio. Há no caso não só interesse econômico como também jurídico, pois o pai Sr. LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA NETO atua com sua esposa e filhos, herdeiros naturais, na ocorrência dos fatos geradores dos tributos.

[...]

397. Conforme ficou constatado o pai Sr. LUIZ ESTEVÃO foi aos poucos transferindo a titularidade formal das pessoas jurídicas para seus filhos, que se revezam entre as diversas entidades, que tem apenas uma aparência de unidades autônomas. Contudo percebe-se pelos mais variados documentos constantes dos autos (contratos sociais, respostas a intimações, contratos de mútuo, procurações, etc) que na verdade a administração dos negócios é feito em comum, ou seja, agem em conjunto pais e filhos.”

Que dizer, a responsabilidade pessoal fundamentada no artigo 135, inciso III do CTN exige a comprovação das condutas individualizada e que, também, e para além de figurar no contrato social da empresa, o terceiro ostente, de fato, a condição de real administrador da empresa, sendo que, no meu entendimento, essas circunstâncias não restaram comprovadas, cabalmente, pela Autoridade em relação aos Srs. LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA, CLEUCI MEIRELES ESTEVÃO DE OLIVEIRA, CLEUCY MEIRELES DE OLIVEIRA, FERNANDA MEIRELES ESTEVÃO DE O.

RESENDE, ILCA MARIA ESTEVÃO DE OLIVEIRA LIRA E, TAMBÉM, AO BRASILIENSE FUTEBOL CLUBE, de sorte que a responsabilidade de tais pessoas deve ser cancelada.

Portanto, entendo por dar provimento aos Recursos Voluntários interpostos pelos responsáveis LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA, CLEUCI MEIRELES ESTEVÃO DE OLIVEIRA, CLEUCY MEIRELES DE OLIVEIRA, FERNANDA MEIRELES ESTEVÃO DE O. RESENDE, ILCA MARIA ESTEVÃO DE OLIVEIRA LIRA E, TAMBÉM, AO BRASILIENSE FUTEBOL CLUBE.

## 6. Da Análise do Recurso de Ofício

Considerando que, quando da apresentação da sua Impugnação, o GRUPO OK suscitou a existência de duplicidade das receitas declaradas nas Dimobs, o julgamento de 1ª instância foi convertido em Diligência, uma vez que, no Anexo 26, não era possível apurar se houve a alegada duplicidade, de modo que restou solicitado à Autoridade fiscal que informasse se a respectiva duplicidade das receitas declaradas em Dimobs existiram e, em caso positivo, qual seria o valor discriminado mês a mês, conforme Despacho nº 13, de 08 de março de 2016 (fls. 30.920/30.921). Confira-se:

### “Relatório de Diligência Fiscal

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora (MG), ao analisar a impugnação apresentada pelo contribuinte, entendeu necessária a realização de diligência, conforme abaixo:

Tendo em vista a impugnação apresentada, proponho o encaminhamento deste à DIFIS/DRF-Brasília, solicitando à autoridade fiscal o atendimento dos quesitos abaixo:

A empresa alega que em relação à base de cálculo que *“parte das receitas, por previsão legal, foram declaradas na DIMOB da proprietária/locadora (LCC*

*Empreendimentos e Construção Ltda.) do imóvel e também na DIMOB da administradora do mesmo imóvel (Inovar Construções e Empreendimentos Imobiliários Ltda.), como comprovam os documentos anexos (Anexo 3 LCC do auto) e ( Doc 28), o que acabou gerando uma tributação em duplicidade”*. Em seguida apresenta a demonstração dessa duplicidade nas Dimobs 2009 a 2013;

Afirma ainda que *“esta duplicidade se repete em todas as situações, nas diversas empresas consideradas pela fiscalização como Grupo Econômico, em que declarante e locador não são a mesma pessoa jurídica. Isto por razões óbvias, a problemática existente no cumprimento da obrigação acessória relativa ao preenchimento da Dimob, que ocorreu pelo declarante e, tantas vezes, também pelo locador sendo, outras vezes, ainda pelo administrador. Nesse ponto, despiendo a juntada das Dimobs, uma vez que todas, segundo a fiscalização, foram objeto de procedimento fiscal”*.

Considerando que pelo anexo 26 não é possível apurar se houve a alegada duplicidade, solicito á autoridade fiscal informar se essa existiu e, em caso positivo, qual o seu valor discriminado mês a mês.”

Na oportunidade, a Autoridade fiscal reconheceu e identificou a existência de duplicidade nas receitas declaradas nas Dimobs (fls. 31.131/31.134) e, assim, acabou elaborando a “Relação de imóveis duplicados na Dimob” no anexo I (fls. 31.135/31.136), de sorte que constatou, de forma inequívoca, que os créditos tributários constituídos foram cobrados em duplicidade e, assim, exonerou, de logo, parte do crédito tributário.

Além, do mais, veja-se que, ao julgar as Impugnações, a 2ª Turma da DRJ/JFA acabou refazendo o Anexo 34 – Apuração dos tributos devidos (2009 a 2013) e o Anexo 35 – Valores pagos sem causa e sem identificação do beneficiário (fls. 31.257/31.261 e 31.362/31.269, respectivamente), bem como excluiu os valores relativos às exigências do IRRF, de modo que, no final, concluiu por exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributos e encargos de multa no montante de R\$ 156.152.474,22, conforme se verifica dos trechos abaixo colacionados:

“DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

A autoridade fiscal informa no TVF que **“Foram realizados, portanto, diversos pagamentos sem causa e sem identificação do beneficiário, os quais serão objeto de lançamento relativo ao Imposto sobre a Renda Retido na Fonte que deixou de ser recolhido em função de tais pagamentos. Dessa forma, não tendo sido comprovada, através de documentação hábil e idônea, a motivação e identificação dos respectivos beneficiários das saídas desses recursos, lavrou-se o presente Auto de Infração”**. (grifei)

Os pagamentos não comprovados e lançados no auto de infração constam do Anexo 35 - Valores pagos sem causa e sem identificação do beneficiário (fls. 3.369/3.390), e foram relacionados por empresa considerada como inexistente de fato, sendo que cada um corresponde a um item (número).

A impugnante apresenta diversos documentos a titulo de comprovação desses pagamentos que se encontram no Doc. 31 anexado nos arquivos não pagináveis de fls. 30.174/30.229, tendo denominado cada grupo de documentos relacionados a um item como “anexo” e numerado cada um deles.

Além dos “anexos” constantes do Doc. 31, outros foram relacionados, de forma dispersa e confusa, nas peças chamadas de impugnação partes I a VII (arquivos não pagináveis de fls. 30.008/30.071). Constatamos que esses, com raras exceções se encontram de forma mais ordenada no Doc. 31.

Cumpra esclarecer que somente foram aceitos e, conseqüentemente o valor correspondente foi excluído do lançamento, os pagamentos comprovados por documentação hábil e idônea para tal, cujo valor corresponda **exatamente** ao constante nos respectivos livros-caixa.

[...]

Quanto aos pagamentos da empresa considerada como inexistente de fato BSB ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA., a autoridade fiscal informa no Relatório de Diligência Fiscal de fls. 31.195/31.196 que *“após verificação dos valores relacionados, constatamos que o arquivo referente à BSB ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÃO não foi indexado corretamente, o que inviabiliza a correspondência com os documentos apresentados pela contribuinte e com os Livros Caixa. Para fins de ajuste, juntamos o demonstrativo ‘Anexo 35A’, em que consta a reindexação dos campos ‘DATA’ e ‘ITEM’”*.

Porém, os valores constantes no citado demonstrativo “Anexo 35A” não podem ser aceitos nesta fase processual por se tratar de inovação no lançamento.

Assim, todos os pagamentos referentes à empresa considerada como inexistente de fato BSB ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA., relacionados no Anexo 35 - Valores pagos sem causa e sem identificação do beneficiário (fls. 3.369/3.390), serão excluídos do auto de infração de IRRF.

Considerando o resultado da diligência requerida e as comprovações de pagamentos aceitas, refiz o Anexo 35 - Valores pagos sem causa e sem identificação do beneficiário que foi anexado às fls 31.212/31.227 com o nome de Novo Anexo 35 e recalculei os valores de IRRF mantidos (fls. 31.236/31.242).” (grifei).

De fato, percebe-se que a 2ª Turma da DRJ/JFA agiu corretamente ao elaborar um novo Anexo 35 e ao excluir da incidência de IRRF *“os pagamentos comprovados por documentação hábil e idônea para tal, cujo valor corresponda exatamente ao constante nos respectivos livros-caixa” e “todos os pagamentos referentes à empresa considerada como inexistente de fato BSB ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA., relacionados no Anexo 35 - Valores pagos sem causa e sem identificação do beneficiário”*.

Em primeiro lugar, observe-se que, em sede de Diligência Fiscal (fls. 31.131/31.134), a Autoridade fiscal identificou que, do total de R\$ 444.411.575,70 dos valores das Dimobs considerados pela Fiscalização, R\$ 77.743.518,50 referir-se-iam aos aluguéis constantes em mais de uma Dimbob e, portanto, excluiu os valores cobrados em duplicidade, de sorte que, no final, considerou, pois, R\$ 366.668.057,02, conforme se verifica do Anexo 26, bem assim que, a partir da reanálise dos dados, constatou, ainda, que assistia razão à contribuinte, daí que os itens cobrados em duplicidade somaram R\$ 82.358.705,64. Veja-se:

**“Relatório de Diligência Fiscal**

[...]

2 Inicialmente cumpre mencionar que os valores das Dimobs consideradas para realização da fiscalização totalizaram R\$ 444.411.575,70. O contribuinte foi intimado, em mais de uma ocasião, a se pronunciar sobre estes dados.

3 Após as manifestações do contribuinte identificou-se que R\$ 77.743.518,50 referiam-se a aluguéis constantes em mais de uma Dimob, portanto excluímos os dados em duplicidade. No auto de infração, conforme anexo 26 citado, foram considerados R\$ 366.668.057,20 (R\$ 444.411.575,70 – R\$ 77.743.518,50).

4 Tendo em vista as alegações apresentadas na impugnação, os dados foram reanalisados e constatou-se que assiste razão ao contribuinte. Os itens em duplicidade, identificados nesta diligência, somam R\$ 82.358.705,64 e estão detalhados no Anexo I.

5 Devido à grande quantidade de informações na Dimob anexou-se um arquivo “ods” (formato LibreOffice) ao processo, com todos os dados.

6 O arquivo contém as seguintes planilhas:

6.1 Dimob: contém todos os dados da dimob, os itens da coluna “duplicados”, indicados como “Sim” foram excluídos da apuração;

6.2 Resumo Locatário-Ano-Endereço: tabela dinâmica organizada por locatário, ano e endereço do imóvel;

6.3 Resumo valores-Mensal-Original: tabela dinâmica com os valores utilizados no auto de infração;

6.4 Resumo valores-Mensal-Ajustado: tabela dinâmica com os novos valores apurados após a exclusão das duplicidades;

6.5 Resumo valores-Mensal-Ajustes: tabela dinâmica com as duplicidades encontradas em 06/04/2014 (data do auto) e 26/04/2016 (data da diligência).

7. Os nossos valores mensais apurados, conforme 6.4 é:

Mês	Ano					Total
	2009	2010	2011	2012	2013	
Janeiro	1.176.009,56	2.311.604,35	1.737.961,68	6.474.731,68	6.354.992,71	18.055.299,98
Fevereiro	2.666.321,24	2.347.660,84	5.247.959,76	7.126.171,08	5.187.865,58	22.575.978,50
Março	3.024.744,71	3.510.909,31	5.953.134,14	5.368.939,14	5.409.876,10	23.267.603,40
Abril	1.923.002,84	3.631.485,74	4.814.845,66	6.282.224,31	12.092.378,27	28.743.936,82
Mai	2.952.494,06	3.139.927,28	5.760.116,51	5.231.915,43	6.442.175,79	23.526.629,07
Junho	3.080.269,79	2.940.848,71	4.869.995,39	5.966.540,51	6.186.890,56	23.044.544,96
Julho	2.971.528,62	4.257.575,88	3.774.422,49	7.249.747,88	6.221.100,21	24.474.375,08
Agosto	3.544.669,90	2.946.273,95	3.130.634,45	6.384.186,70	6.561.871,62	22.567.636,62
Setembro	2.660.705,15	3.098.584,94	3.161.295,96	4.677.365,60	6.417.408,75	20.015.360,40
Outubro	3.172.536,07	3.069.779,33	2.803.382,31	8.228.467,81	6.856.086,49	24.130.252,01
Novembro	2.974.778,36	2.809.823,16	4.551.823,86	5.711.631,40	5.992.450,99	22.040.507,77
Dezembro	4.559.720,17	3.587.928,01	6.669.734,18	7.582.690,92	9.467.153,67	31.867.226,95
<b>Total</b>	<b>34.706.780,47</b>	<b>37.652.401,50</b>	<b>52.475.306,39</b>	<b>76.284.612,46</b>	<b>83.190.250,74</b>	<b>284.309.351,56</b>

8 Para encontrar os imóveis duplicados foi utilizado a tabela dinâmica a que se refere o item 6.2, analisando-se o locatário, o ano, o endereço do imóvel e os valores mensais.”

Pois bem. É de se notar, de plano, que a cobrança do crédito tributário em duplicidade sobre o mesmo fato gerador acaba configurando a ocorrência do *bis in idem*, o que, como sabido, é vedado pela própria Constituição Federal, já que, no final, as cobranças em duplicidade representam uma cobrança com efeito confiscatório.

Em segundo lugar, note-se, ainda, que a Autoridade fiscal identificou a comprovação de pagamentos que haviam sido objeto da incidência do IRRF cujas causas não haviam sido comprovadas ou que não haviam a identificação do beneficiário, os quais constam no *Anexo 35 – Valores pagos sem causa e sem identificação do beneficiário* (fls. 3.369/3.390), conforme se verifica dos trechos abaixo:

#### “Relatório de Diligência Fiscal

[...]

17 Em relação aos pagamentos do Anexo 35 do Termo de Verificação Fiscal, itens 321 e 322 e constantes do Doc 31 – Parte 001- Anexos 45 e 46, nos valores, respectivamente, de R\$ 5.200.000,00 e R\$ 717.241,38, realizados ao Conservatório Brasileiro de Música, temos a esclarecer:

17.1 O Contribuinte GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA apresentou, em resposta à diligência fiscal, o Instrumento Particular de Promessa de Cessão onde é repassado à MJ ENGENHARIA LTDA, pelo Conservatório Brasileiro de Música, os direitos sobre o imóvel situado no lote 114, da Quadra 616 do Setor de Grandes Áreas Sul, em Brasília/DF.

17.2 O referido imóvel havia sido doado ao Conservatório Brasileiro de Música sob condição, conforme claramente descrita no registro de imóvel e também do próprio Instrumento de Promessa de Cessão, a não alienar, locar ou emprestar a qualquer título o imóvel doado, sob pena de revogação da doação.

18 Em que pese a irregularidade dessa operação, o contribuinte GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA demonstrou o motivo e o beneficiário da transferência dos recursos questionados.”

Assim, a Autoridade entendeu por aceitar os documentos comprobatórios e, conseqüentemente, acabou excluindo do lançamento os valores correspondes aos pagamentos comprovados por documentação hábil e idônea para tal, cujo valor correspondia exatamente ao valor constante nos respectivos livros-caixa.

Nesse contexto, veja-se o que dispunha o artigo 674 do RIR/99:

**“Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999**

**Seção II - Pagamento a Beneficiário não Identificado**

**Art. 674.** Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).

**§ 1º** A incidência prevista neste artigo aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

**§ 2º** Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 2º).

**§ 3º** O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 3º).”

Muito bem. É de se reconhecer, de logo, que o IRRF previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 apresenta três hipóteses de incidência distintas, quais sejam, (i) a de efetuar pagamento a beneficiários não identificados, (ii) a de efetuar pagamento a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, sendo que a licitude ou ilicitude da causa do pagamento é irrelevante, e, por fim, (iii) o pagamento de remuneração indireta, sem o cumprimento dos requisitos elencados no § 1º do artigo 74 da Lei nº 8.383, de 1991, de modo que, nos casos em que a prática de uma dessas condutas restar identificada, o lançamento que constitui, de ofício, o IRRF em face da entidade que realizar os pagamentos identificados pela fiscalização será considerado válido.

Peço licença aos meus colegas conselheiros para transcrever, aqui, as premissas que alicerçam esse entendimento, as quais, a rigor, foram fixadas no bojo do Acórdão nº 1302-006.232 o qual, a rigor, foi proferido por esta 2ª Turma da 3ª Câmara em sessão realizada em 18/10/2022:

“DAS PREMISSAS QUANTO AO IRRF EXCLUSIVO PREVISTO NO ARTIGO 61 DA LEI Nº 8.981/95.

Neste sentido, de pronto, transcreve-se a redação do dispositivo legal em comento:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

Da interpretação do texto, entende-se que existem três regras-matrizes de incidência distintas, cada uma com uma hipótese (critério material), que serão a seguir esmiuçadas.

Aqui, cumpre ressaltar que, nos termos das lições de Paulo de Barros Carvalho, “a construção da regra-matriz de incidência, assim como de qualquer norma jurídica, é obra do intérprete, a partir dos estímulos sensoriais do texto legislado”<sup>28</sup>.

Contudo, embora entenda-se pela inesgotabilidade da interpretação, que está intimamente ligada ao intérprete e seu “universo de linguagem”, a construção da RMIT encontra limites, em especial na atribuição de sentidos do texto legislado, texto este que deve ser a base do intérprete:

“A interpretação toma por base o texto: nele tem início, por ele se conduz e, até o intercâmbio com outros discursos, instaura-se a partir dele. Ora, o texto de que falamos é o jurídico-positivo e o ingresso no plano de seu conteúdo tem que levar em conta as diretrizes do sistema”. (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008 – 2ª edição. págs. 194).

No presente caso, o entendimento pela existência de mais de uma regra-matriz do IRRF, nos termos apresentados pelo artigo 61 da Lei nº 8.981/95, fica evidente, aos olhos deste relator, pela indicação, no parágrafo primeiro, do advérbio “também”, que indica uma inclusão.

Além deste advérbio, no texto do parágrafo verifica-se a locução conjuntiva “bem como”, para remeter à hipótese do § 2º, do artigo 74 da Lei nº 8.383/91.

Ambos (“também” e “bem como”) remetem à existência de mais uma hipótese de incidência, além daquela prevista no caput do artigo. Ou seja, como restará demonstrado, além da RMIT apresentada no caput do artigo, o legislador, no parágrafo primeiro, trouxe mais duas hipóteses de incidência do imposto de renda retido na fonte, com regramentos próprios e, em especial, com critérios materiais distintos.

Ademais, nos ensina o professor Paulo de Barros Carvalho que, no que tange à regra-matriz de incidência tributária:

<sup>28</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008 – 2ª edição. págs. 532.

“Efetuadas as devidas abstrações lógicas, identificaremos, no descritor da norma, um critério material (comportamento de uma pessoa, representado por verbo pessoal e de predicação incompleta, seguido pelo complemento), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência, observaremos um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).” (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008 – 2ª edição. págs. 533).

E com base nessa estrutura da regra-matriz, tão bem colocada pela doutrina citada, que, reitere-se, ao se analisar o disposto no transcrito artigo 61 da Lei nº 8.981/95, verifica-se a existência de três hipóteses de incidência do IRRF.

A primeira regra-matriz está no *caput* do dispositivo e tem como critério material (critério este “representado por verbo pessoal e de predicação incompleta, seguido pelo complemento”, nas lições Paulo de Barros Carvalho) o pagamento, pela pessoa jurídica, de valores cujo beneficiário não pode ser identificado pela fiscalização.

Já a segunda regra-matriz está estampada na primeira parte do parágrafo primeiro do dispositivo legal e tem como critério material o pagamento, também por pessoa jurídica, de valores “a terceiros ou sócios, acionistas ou titular”, independentemente da contabilização, quando não for comprovada a operação ou a sua causa do pagamento realizado.

Veja-se, neste sentido, que a identificação do beneficiário, que poderá ser terceiro, sócio, acionista ou titular é pressuposto para a incidência do IRRF. O que importa, diante do critério material da RMIT, é a caracterização dos “pagamentos efetuados” ou dos “recursos entregues” quando não for “comprovada a operação ou a sua causa”.

[...]

Neste sentido, a identificação do beneficiário, para fins de aplicação do IRRF previsto no parágrafo 1º do dispositivo legal, além de ser pressuposto, se mostra irrelevante, a não ser que o contribuinte, dentro da linguagem das provas, demonstre que o beneficiário também está sendo cobrado IRRF, através de autuação específica, por exemplo, ou tenha levado àquele rendimento à tributação, recolhendo o imposto incidente sobre os rendimentos auferidos.

Entende-se, por outro lado, que a causa do pagamento não está ligada à licitude ou ilicitude da operação. Ou seja, não há que se verificar, para fins de incidência do IRRF, se o pagamento ou a entrega dos recursos, por exemplo, se deu nos contornos da legislação. Este é, inclusive, o entendimento de Ricardo Mariz de Oliveira. Confira-se:

“ (...) se a incidência do imposto de 35% na fonte não pressupõe a existência de ilicitude, mas pode abrange-la, também não ocorre necessariamente em todos os casos em que haja a prática de um crime ou de outra ilegalidade, mas apenas naqueles em que a saída de recursos do caixa da fonte pagadora se dê nas circunstâncias descritas no artigo 61, isto é, quando não haja identificação do beneficiário do pagamento ou não comprovação da respectiva causa. Isto é assim porque a licitude ou ilicitude não compõe a descrição das hipóteses de incidência da norma desse artigo, necessárias e suficientes para o nascimento da obrigação correspondente. (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. 6. Tributação em Torno de Atos Ilícitos. In: ADAMY, Pedro Augustin,

FERREIRA NETO, Arthur M. Tributação do Ilícito. São Paulo: Malheiros, 2018, pág 125) (destacou-se).

Assim, cabe à fiscalização, quando da constituição do crédito tributário, apontar e comprovar que não houve causa nos pagamentos realizados, no sentido de que o pagamento não teve uma motivação que a justificasse, ou demonstrar que não foi comprovada a operação que deu causa ao pagamento.

Por fim, a terceira regra-matriz pode ser verificada na leitura do última parte do parágrafo 1º do dispositivo legal, e tem como critério material a “hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991” (...).

[...]

Pela leitura deste dispositivo, quando houver o pagamento de uma das rubricas apontadas pelo legislador, ou seja, quando houver pagamento da denominada “remuneração indireta”, a fonte pagadora tem a obrigação de (i) identificar o beneficiário e (ii) adicionar aos salários os valores pagos àquele título. Não fazendo a identificação do beneficiário e/ou se omitindo quanto às suas obrigações, a pessoa jurídica ficará sujeita à incidência do IRRF sobre os pagamentos realizados, à alíquota de 35%.

Neste caso, é ônus da fiscalização, ao efetivar o lançamento de ofício do IRRF, apontar e comprovar que o contribuinte deixou de cumprir os comandos e obrigações impostos no artigo 74 da Lei nº 8.383/91.

Portanto, em conclusão, entende-se que existem três regras-matrizes do IRRF previstas no artigo 61 da 8.981/95, quais sejam:

- (i) efetuar pagamento a beneficiários não identificados;
- (ii) efetuar pagamento a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, sendo que a licitude ou ilicitude da causa do pagamento é irrelevante.
- (iii) pagamento de remuneração indireta, sem o cumprimento dos requisitos elencados no parágrafo primeiro do artigo 74 da Lei nº 8.383/91.

E é com base nestas premissas que se analisará a autuação questionada pelo contribuinte. É que se passa a fazer”.

Portanto, se há a comprovação da causa dos pagamentos ou há a identificação dos beneficiários, decerto que não haverá espaço para a incidência do IRRF com fundamento no artigo 61 da Lei nº 8.981/95. E foi justamente o que aconteceu no caso concreto, daí por que a Autoridade acabou excluindo do lançamento de IRRF os valores correspondes aos pagamentos comprovados por documentação hábil e idônea para tal, cujo valor correspondia exatamente ao valor constante nos respectivos livros-caixa.

Por fim, resta analisar a questão relativa aos pagamentos da empresa BSB ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA., que foram excluídos pela 2ª Turma da DRJ/JFA, uma vez que o arquivo referente à BSB ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÃO não foi indexado

corretamente, de modo que os valores constantes no citado demonstrativo “Anexo 35A” não poderiam ser aceitos nesta fase processual por se tratar de inovação no lançamento.

Em sede de Diligência de fls. 31.178, a 2ª Turma da DRJ/JFAZ entendeu por remeter os autos à DIFIS/DRF Brasília para que a Unidade de Origem adotasse as seguintes providências:

“Senhor Presidente,

Contra o interessado foram lavrados diversos autos de infração, entre eles o de IRRF no valor total de R\$ 209.348.996,32 (fls. 170/261), em função das irregularidades que se encontram descritas no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 263/351.

Os pagamentos que deram origem ao citado lançamento, conforme TVF, foram extraídos dos livros-caixa das empresas extintas de fato pela autoridade fiscal e constam do Anexo 35 (fls. 3.369/3.3390).

Constam dos autos cópias dos citados livros-caixa, exceto os das empresas LCC CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A, MJ CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES, PALMA CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S.A e KBR CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES (ano de 2010).

Ao analisar os comprovantes de pagamentos anexados na impugnação, constatamos que não existe correspondência entre os valores constantes do anexo 35 e os dos livros-caixa relativos à empresa BSB ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA.(arquivo não paginável anexado à fl. 3.857), ou seja, a empresa traz documentos que visam comprovar pagamentos que não se encontram no Anexo 35 mas constam de seus livros-caixa.

Assim, proponho o encaminhamento deste à DIFIS/DRF-Brasília, solicitando à autoridade fiscal que informe:

- a) a origem dos valores relacionados do Anexo 35, referentes à BSB ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA;
- b) se, de fato, esses valores foram lançados no auto de infração em questão.

Após, retorne a esta DRJ/JFA. para prosseguimento.” (grifei).

E, aí, ao elaborar o Relatório de Diligência de fls. 31.195, a DRF-Brasília dispôs o seguinte:

#### “Relatório de Diligência Fiscal

Trata-se de diligência baixada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora (MG) com vistas à requisição de informações relacionadas aos valores pagos sem causa e sem identificação pela BSB ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÃO - ME constantes do Anexo 35.

2 Os valores relacionados no Anexo 35, referentes à BSB ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÃO – ME, foram extraídos dos Livros Caixa apresentados à fiscalização. Constatam do referido anexo campos que identificam o lançamento e auxiliam na conferência dos documentos apresentados pela contribuinte, tais como “DATA”, “ITEM” e “VALOR”. No entanto, após verificação dos valores relacionados, constatamos que o arquivo referente à BSB ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÃO não foi indexado corretamente, o que inviabiliza a correspondência com os documentos apresentados pela contribuinte e com os Livros Caixa. Para fins de ajuste, juntamos o demonstrativo “Anexo 35A”, em que consta a reindexação dos campos “DATA” e “ITEM”.

3 Por oportuno, procedemos também à juntada dos Livros Caixa das empresas LCC CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A, MJ CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES, PALMA CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S.A e KBR CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES (ano de 2010).” (grifei).

De fato, a 2ª Turma da DRJ/JFA agiu corretamente ao sustentar que *os valores constantes no citado demonstrativo “Anexo 35A” não poderiam ser aceitos nesta fase processual por se tratar de inovação no lançamento.*

Ora, é no lançamento que a Autoridade fiscal tem o dever de identificar a ocorrência do fato gerador, conforme preceitua o artigo 142 do CTN que, a rigor, estabelece que o lançamento é ato administrativo plenamente vinculado e obrigatório, deve ser formalizado com observância a todos os requisitos ali previstos. Confira-se:

**“Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**

## **Capítulo II - Constituição de Crédito Tributário**

### **Seção I - Lançamento**

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

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

Note-se que o *verificar a ocorrência do fato gerador* tem a ver com o motivo do ato e equivale, portanto, à comprovação do fato tal qual descrito na hipótese de incidência tributária, de modo que a feitura do lançamento pressupõe que todas as investigações eventualmente necessárias tenham sido realizadas e que, portanto, o fato gerador tenha sido identificado nos

seus vários aspectos subjetivo, material, quantitativo, espacial e temporal, pois só com essa prévia identificação e comprovação é que o tributo pode ser lançado<sup>29</sup>.

Nas palavras de Ives Gandra da Silva Martins<sup>30</sup>,

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

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

Ora, a atividade administrativa de lançamento se enquadra na categoria dos atos administrativos e, enquanto tal, é vinculada e obrigatória, que significa dizer, pois, que, ao confeccionar o lançamento, a autoridade fiscal tem, na verdade, um dever jurídico de investigação ou encargo da prova no que diz com a comprovação da ocorrência do fato tal qual descrito abstratamente na norma superior, o qual não se confunde num ônus da prova, nem em sentido material, nem em sentido formal, já que a averiguação da *verdade material* não é objeto de um simples ônus, mas, sim, de um dever jurídico.

Por essas razões, entende-se que a conclusão adotada pela 2ª Turma da DRJ/JFA no sentido de que os valores constantes no citado demonstrativo “Anexo 35A” não poderiam ser aceitos nesta fase processual por se tratar de inovação no lançamento, já que, se os valores não foram lançados oportunamente no Auto de infração, não poderiam ser considerados em sede de julgamento, porquanto representariam, no caso, inovação ao lançamento, o que, como visto, é vedado pelo próprio artigo 142 do CTN, que estabelece que o fato gerador tenha sido identificado nos seus vários aspectos subjetivo, material, quantitativo, espacial e temporal.

Por todas essas razões, entendo por negar provimento ao Recurso de Ofício.

## 7. Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta nos autos, entendo por conhecer dos Recursos Voluntários apresentados pelo GRUPO OK e pelos responsáveis CLEUCI MEIRELES ESTEVÃO DE OLIVEIRA, CLEUCY MEIRELES DE OLIVEIRA, FERNANDA MEIRELES ESTEVÃO DE O.

<sup>29</sup> AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

<sup>30</sup> Cf. Caderno de Pesquisas Tributárias nº 12. Resenha Tributária, 1987, p. 43.

RESENDE, ILCA MARIA ESTEVÃO DE OLIVEIRA LIRA, BRASILIENSE FUTEBOL CLUBE, LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA e LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA NETO

Além disso, deve-se conhecer do Recurso de Ofício interposto pela 2ª Turma da DRJ/JFA, uma vez que, quando do julgamento das Impugnações, a Turma acabou concluindo por exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa no montante de R\$ 156.152.474,22, o qual, a rigor, e como visto, ultrapassa de alçada de R\$ 15.000.000,00 previsto no artigo 1º da Portaria MF nº 02, de 17 de janeiro de 2023.

E, aí, após a análise detida das alegações preliminares formuladas pelo GRUPO OK e pelos Responsáveis e das alegações constantes do Recurso de Ofício, entendo por adotar as seguintes providências:

(i) Em relação ao Recurso Voluntário interposto pelo GRUPO OK:

i.1. Rejeitar as preliminares de nulidade relativas à notificação por edital, à inexistência de mandado de intimação fiscal e à decadência parcial do crédito tributário;

i.2. Acolher a preliminar de nulidade dos Lançamentos por erro na identificação do sujeito passivo; e

i.3. No mérito, dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar os Autos de Infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS com base nos fundamentos que restaram tratados nos itens 5.1, 5.2, 5.4, 5.5., 5.6 e 5.7.

(ii) Em relação aos Recurso Voluntário interpostos pelos Responsáveis:

ii.1. Rejeitar as preliminares de nulidade tais quais suscitadas;

ii.2. Dar provimento aos Recursos interpostos pelos Srs. LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA, CLEUCI MEIRELES ESTEVÃO DE OLIVEIRA, CLEUCY MEIRELES DE OLIVEIRA, FERNANDA MEIRELES ESTEVÃO DE O. RESENDE, ILCA MARIA ESTEVÃO DE OLIVEIRA LIRA e, também, pelo BRASILIENSE FUTEBOL CLUBE; e

ii. 3. Negar provimento ao Recurso Voluntário do Sr. LUIS ESTEVÃO DE OLIVEIRA NETO, de modo que a sua responsabilidade deverá ser mantida com fundamento nos artigos 124, I e 135, III do CTN.

(iii) Em relação ao Recurso de Ofício:

Negar provimento ao Recurso.

Essas são as minhas conclusões. É como voto, portanto.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo

(Voto de Sávio Salomão de Almeida Nóbrega)

**VOTO VENCEDOR**

Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama, Redator designado

Início o meu voto, pedindo vênua ao Relator, por divergir do seu voto.

Fui designado para redigir o voto vencedor nas matérias em que o Relator originário restou vencido, as quais relaciono em seguida:

- i) nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo;
- ii) cancelamento da exigência de IRRF;
- iii) cancelamento da autuação em relação a exigência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS por omissão de receita;
- iv) cancelamento do arbitramento de receitas nos anos calendários 2012 e 2013;
- v) exclusão das receitas declaradas em DCTF pela empresa Grupo OK Construções e Incorporações, erro no percentual de presunção, cancelamento dos lançamentos de CSLL, PIS e Cofins;
- vi) atribuição de responsabilidade tributária solidária.

Passo então a analisar cada uma das matérias acima relacionadas.

**i) Nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo.**

A questão primeira para se analisar nos presentes autos é verificar se teve fundamento fático e legal a atribuição de contribuinte à pessoa jurídica Grupo OK Construções e Incorporação Ltda (Recorrente), CNPJ 01.535.160/0001-06, isto é, se houve ou não erro de sujeição passiva, o que levaria ao cancelamento do Auto de Infração por erro material.

É que Autoridade Fiscal imputou o Recorrente como contribuinte das obrigações tributárias decorrentes de omissão de receita e de pagamento sem causa e a beneficiário não identificado, que foram constatados com base nos documentos fiscais e bancários das seguintes pessoas jurídicas: ANA ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES SA; BENFICA CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA; BSB ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA – ME; CIM CONSTRUTORA E INCORPORADORA MORADIA LTDA; CONSTRUTORA SANTA TEREZA LTDA; DATA CONTRUÇÕES E PROJETOS LTDA; EGA – ADMINISTRAÇÃO, PARTICIPAÇÕES E SERVIÇOS LTDA; GRUPO OK CONSTRUÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA – EPP; GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA – EPP; JB GESTORA DE ATIVOS E PARTICIPAÇÕES S/A; KBR CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A; LCC EMPREENDIMENTOS E CONSTRUÇÃO LTDA – ME; MACONDO CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A; MANIFESTO CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES S/A; MÉDIA CONSTRUÇÕES E ADMINISTRAÇÃO S/A; MJ CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES S/A; PALMA CONSTRUÇÕES E

PARTICIPAÇÕES S/A; PARTPAR ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA; PNEUS OK LTDA; SAENCO – SANEAMENTO E CONSTRUÇÕES LTDA.

A Autoridade Fiscal justificou a imputação da sujeição passiva como contribuinte ao Recorrente pelo fato de ter sido constatado a formação de um grupo econômico de fato, constituído pelo Recorrente e pelas empresas citadas no parágrafo anterior, que seriam sociedades sem capacidade econômica, constituídas com o objetivo de fraudar execuções fiscais, garantir benefício tributário indevido por meio do fracionamento da receita e possibilitar a permanência no regime de tributação do lucro presumido e dificultar a fiscalização do grupo econômico.

Com base em informações contidas nos sistemas da Receita Federal e de diligências, bem como em informações contidas em processo de execução fiscal no âmbito da Justiça Federal contra as empresas citadas, a Autoridade Fiscal concluiu que a despeito da constituição formal das empresas, elas foram constituídas por interpostas pessoas, não foram localizadas nos endereços fornecidos ao Fisco, não tinham capacidade operacional, e a confusão patrimonial encontrada teria sido de tal monta que impossibilitou não só a identificação do patrimônio de cada pessoa jurídica, mas também a individualização dos fatores de produção associados a cada uma delas, de modo que entendeu que constituíam um grupo econômico de fato. A Autoridade Fiscal elencou as seguintes constatações:

- O não funcionamento de pessoas jurídicas nos endereços descritos em seus contratos sociais e constantes dos sistemas de informação da Receita Federal do Brasil (RFB);
- A subcapitalização de empreendimentos;
- A inexistência de articulação de fatores produtivos;
- A não emissão de documentos fiscais;
- A confusão patrimonial existente entre pessoas jurídicas e físicas;
- A falta de requisitos legais para atuar regularmente em áreas dos respectivos objetos sociais;
- A adoção de objetos sociais similares para empresas do mesmo núcleo familiar;
- A criação em cascata de pessoas jurídicas após a decretação da indisponibilidade de bens do GRUPO OK;
- A ausência de propósito comercial de supostos empreendimentos;
- As transferências simuladas de bens;
- O reconhecimento por parte da Justiça Federal da existência de laranjas e de pessoas jurídicas “de fachada” no cerne do GRUPO OK;
- A utilização de bens decretados como indisponíveis pela Justiça Federal;
- A ausência de contratos formais;

- A existência de negócios jurídicos simulados e a ausência de receitas oriundas de atividades não relacionadas a bens do GRUPO OK.

Pelo fato de ter constatado a inexistência de fato das empresas, a Autoridade Fiscal entendeu que imputar os lançamentos contra aquelas pessoas inexistentes de fato, constatado nas diligências e reconhecidas pelo próprio Poder Judiciário como empresas “de fachada”, seria coadunar com as simulações e fraudes perpetradas pelo grupo econômico. E por isso, a Autoridade Fiscal imputou ao Recorrente, que detêm o maior patrimônio do grupo econômico, a sujeição passiva como contribuinte para responder pelos créditos tributários do grupo econômico.

Em sua defesa, o Recorrente defende que não houve fraude e confusão patrimonial entre as pessoas jurídicas citadas, que estas seriam sociedades independentes e com atividade regular e que as decisões judiciais referidas pela Autoridade Fiscal, ainda não teriam transitado em julgado.

Asseverou o Recorrente que não houve a utilização de interpostas pessoas para constituição de empresas, isso porque o sr. Sr. Luiz Estevão de Oliveira Neto é sócio nas pessoas jurídicas EGA - Administração, Participações e Serviços Ltda, Park Way Administração e Participações Ltda, GEAC Construções e Incorporações Ltda, SAENCO - Saneamento e Construções Ltda, EPS Prestação de Serviço na Construção Civil Ltda, Benfica Construções e Incorporações Ltda e Grupo OK Construções e Empreendimentos Ltda. – EPP. E nas outras pessoas jurídicas os sócios são familiares, de modo que não haveria que se falar de utilização de “laranjas”.

Afirma o Recorrente que não houve a comprovação da confusão patrimonial ou de fraude, que seriam necessários para a desconsideração da personalidade jurídica que só poderia ocorrer, material e processualmente, nos termos do artigo 50 do Código Civil, combinado com os procedimentos do 134 do Novo Código de Processo Civil, que exige incidente de desconsideração de personalidade jurídica pelo judiciário. Acrescenta que os sócios ou a pessoa jurídica não foram intimados para manifestar-se e requerer as provas cabíveis (artigo 135).

Alega o Recorrente que não há prova da alegada confusão patrimonial e que o Recorrente e a demais empresas atenderam às intimações fiscais e apresentaram os respectivos contratos de conta corrente, e que a Fiscalização não exigiu a apresentação/comprovação da escrituração desses contratos durante o procedimento de fiscalização, de modo que não cabia à DRJ fundamentar a suposta confusão patrimonial em documento não exigido pela Fiscalização, sendo certo que a apuração pelo lucro presumido não exige a especificação da distribuição de custos e despesas no livro caixa.

Afirma o Recorrente que as pessoas jurídicas não possuem o mesmo endereço e que em alguns casos há coincidência da mesma quadra, do mesmo bloco, mas com salas diferentes em partes diversas dos imóveis (ex.: parte "A", parte "B" etc.). Afirma que as correspondências devolvidas pelos Correio, por terem sido recusadas, não atestam que as respectivas pessoas jurídicas não estão localizadas naqueles endereços.

Ratifica o Recorrente que as empresas consideradas inexistentes pela Fiscalização, na verdade existem, e cumprem suas obrigações fiscais regularmente ao entregar as DIPJs, DCTFs e tem parcelamento ativos com a União.

Em complemento, o Recorrente protocolou Manifestação de e-fls. 42.939/42.997 por meio da qual informou que nos autos do PAF nº 10166.726964/2013-75, que segundo o mesmo tem por objeto os mesmos fatos geradores ocorridos nos anos de 2009 a 2013 que deram origem aos lançamentos de contribuições previdenciárias em face da empresa EPS PRESTAÇÃO DE SERVIÇO NA CONSTRUÇÃO CIVIL LTDA na condição de contribuinte, aqui considerada como empresa inexistente, e a Fiscalização, naquele processo, tinha arrolado como sujeitos passivos solidários por formação do grupo econômico, todas as empresas que foram consideradas inexistente no presente processo. E a 10ª Turma da DRJ/RPO proferiu o Acórdão nº 14-50.968 naquele outro processo, no qual afastou as responsabilizações solidárias que foi imputada a todas as demais empresas, por entender não restar configurada a existência de grupo econômico de fato, decisão que teria sido convalidada pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção do CARF.

O Relator entendeu por reconhecer o erro de sujeição passiva pelos seguintes motivos:

(i) A 10ª Turma da DRJ/RPO afastou a responsabilidade solidárias das empresas no processo nº 10166.726964/2013-75, por entender que não restou configurado a existência de grupo econômico. Decisão que teria sido ratificada pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção do CARF.

(ii) A própria Receita Federal teria lavrado autos de infração contra as empresas consideradas no presente processo como inexistentes;

(iv) A baixa de ofício da inscrição no CNPJ não significaria perda de sua personalidade jurídica e não impediria o lançamento, não sendo motivo para imputar a condição de contribuinte ao Recorrente;

(v) Consulta ao *“Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral de Pessoa Jurídica pela Internet”* perante o sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil, constata-se que as seguintes pessoas jurídicas se encontram com situação cadastral ATIVA:

- 1) ANA ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES SA (CNPJ 09.097.240/0001-20);
- 2) BSB ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA – ME (CNPJ 38.067.443/0001-72);
- 3) CIM CONSTRUTORA E INCORPORADORA MORADIA LTDA (CNPJ 00.618.934/0001-91);
- 4) CONSTRUTORA SANTA TEREZA LTDA;
- 5) EGA – ADMINISTRAÇÃO, PARTICIPAÇÕES E SERVIÇOS LTDA (CNPJ 00.690.271/0001-16);

- 6)GRUPO OK CONSTRUÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA – EPP (CNPJ 24.934.309/0001-17);
- 7)GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA – EPP (CNPJ 01.535.160/0001-06);
- 8)KBR CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A (CNPJ 04.091.698/0001-59);
- 9)LCC EMPREENDIMENTOS E CONSTRUÇÃO LTDA – ME (CNPJ 22.933.956/0001-89);
- 10)MACONDO CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A (CNPJ 09.547.204/0001-11);
- 11)MANIFESTO CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES S/A (CNPJ 06.888.894/0001-84);
- 12)MÉDIA CONSTRUÇÕES E ADMINISTRAÇÃO S/A (CNPJ 09.562.712/0001-79);
- 13)MJ CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES S/A (CNPJ 33.447.491/0001-72);
- 14)PALMA CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A (CNPJ 09.581.542/0001-70);
- 15)PARTPAR ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA (CNPJ 03.082.089/0001-70);
- 16)PNEUS OK LTDA (CNPJ 25.629.791/0001-44 - atual nome empresarial POK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA); e
- 17)SAENCO – SANEAMENTO E CONSTRUÇÕES LTDA (CNPJ 26.424.275/0001-46).

(vi) As empresas JB GESTORA DE ATIVOS E PARTICIPAÇÕES S/A e a BENFICA CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA dispõem de patrimônio e capacidade operacional necessários à realização de seu objeto social.

Pois bem. Cabe aqui algumas observações que importam para a tomada de decisão.

Primeiramente, de fato, a 10ª Turma da DRJ/RPO afastou a responsabilidade solidárias das empresas no processo nº 10166.726964/2013-75, por entender que não restou configurado a existência de grupo econômico.

Contudo, a decisão da DRJ não foi confirmada pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção do CARF, como alegou o Recorrente. E isto porque o recurso de ofício sequer chegou a ser conhecido, pelo fato do montante exonerado ter ficado abaixo do limite de alçada, como pode ser visto na ementa do acórdão, parcialmente transcrito abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/07/2009 a 31/08/2013 RECURSO DE OFÍCIO. EXCLUSÃO DE RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO SEM EXONERAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INADMISSIBILIDADE. INFERIOR AO VALOR DE ALÇADA. NÃO CONHECIMENTO. Não deve ser conhecido o recurso de ofício quando a decisão exclui sujeito passivo de lide cujo valor total mantido, a título de tributo e encargos de multa, seja inferior ao limite de alçada vigente na data de sua apreciação pelo CARF.

Portanto, a decisão da 10ª Turma da DRJ/RPO no processo nº 10166.726964/2013-75 não serve de parâmetro para fins de uniformização de decisão perante o CARF, porque não foi convalidada por uma turma ordinária. Ademais, a decisão da 2ª Turma da DRJ/JFA, no presente processo, reconheceu a existência de grupo econômico e entendeu correta a atribuição de contribuinte à Recorrente.

Assim, embora reconhecendo que a decisão da 10ª Turma da DRJ/RPO no processo nº 10166.726964/2013-75 possa ser utilizado para fins de reflexão acerca da existência de grupo econômico, não pode ser usado como fundamento para decisão no presente processo, eis que trata de tributos distintos. No processo nº 10166.726964/2013-75 o auto de infração é sobre contribuições previdenciárias e no presente processo relativo à omissão de receita e pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado com a exigência de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e IRRF, tributos distintos, portanto.

Em segundo lugar, entendo, *data máxima vênia*, que houve um equívoco do Relator.

É que não foi a baixa de ofício das demais empresas integrantes do grupo econômico (aliás, sendo bastante rigoroso, o que houve foi a representação de ofício para baixa das empresas no cadastro do CNPJ, por inexistência de fato, tendo havido a instauração de processo administrativo próprio para a baixa de cada empresa), que amparou a imputação de contribuinte ao Recorrente pela Autoridade Fiscal, mas porque não faria sentido fazer o lançamento contra empresas inexistentes de fato, constatado por meio de diligência, ainda mais porque o próprio judiciário tinha declarado aquelas empresas como “de fachada”, tendo sido feito o lançamento contra a empresa do grupo econômico que dispunha de patrimônio para satisfazer o crédito tributário, para responder pelo crédito tributário do grupo econômico de fato (como uma unidade empresarial). Confira excerto do TVF:

17. No presente caso, a empresa que está no cerne da unidade econômica do GRUPO OK é a GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA, proprietária de mais de 1.000 (mil) imóveis na capital federal, principal detentora de bens e responsável pela maior parte das receitas do grupo econômico. Com declarações fiscais esvaziadas, que não espelham seu verdadeiro faturamento e traduzem manobras fraudulentas promovidas por seus administradores para ocultar receitas transferidas artificialmente para outras pessoas jurídicas, o GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES buscava fazer revezamentos na interposição da exploração de atividades econômicas.

18. Nesse contexto e levando em consideração a realidade fática observada, a fiscalização optou por imputar obrigações tributárias para a figura de maior expressão no grupo econômico, a GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA.

19. Não faria sentido imputar lançamentos para pessoas jurídicas já declaradas como “de fachada” pela justiça, ou para “empresas” inexistentes de fato,

sobretudo quando resta comprovado que a movimentação financeira dessas teóricas empresas não é oriunda do capital, nem das próprias receitas dessas “empresas”, mas principalmente da utilização de imóveis em nome do GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA. Esse fato foi por diversas vezes analisado pela Justiça Federal, conforme abaixo:

Atingida pela indisponibilidade, seu presidente e acionista detentor da quase totalidade do capital social, criou diversas empresas em nome dos filhos e de pessoas de sua confiança, todas com o mesmo ou análogo objeto social: a construção, a incorporação e a administração imobiliárias. Para tais empresas desviou os recursos provenientes dos milhares de imóveis (apartamentos e salas e prédios comerciais) até então prometidos à venda, além das máquinas e equipamentos, ou seja, desviou ativos do GRUPO OK. [...] [Doc. 08 do ANEXO 01 – Decisões Judiciais]

20. Diante da patente confusão patrimonial que permeia as pessoas jurídicas objeto deste Auto de Infração, atribuir responsabilidade por lançamentos tributários a empresas “de fachada”, inexistentes de fato, seria coadunar com as simulações e fraudes perpetradas pelo GRUPO OK e seus administradores. 21. Cumpre ressaltar que o Código Tributário Nacional (Lei Nº 5.172, de 25/10/1966) determina que o lançamento tributário deve ser vinculado a uma unidade econômica ao abordar a capacidade tributária de sociedades irregulares:

Art. 126. A capacidade tributária passiva independe: [...] III – de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

O Relator entendeu que não haveria que se falar em inexistência de fato, se a própria Receita Federal teria lavrado autos de infração contra as empresas consideradas no presente processo como inexistentes.

Aqui também cabe mais uma observação. Como afirmado pelo Relator, poderiam sim ter sido lavrados auto de infração contra as empresas que no curso do presente processo, em procedimento de diligência, a Autoridade Fiscal constatou a inexistência de fatos das empresas.

Aliás, se tiver sido lançado auto de infração e o sujeito passivo não impugnou o lançamento, ou impugnou mas teve decisão desfavorável no contencioso administrativo, o débito é levado à inscrição em dívida ativa.

Mas se o contribuinte confessou um débito tributário, mas não o recolheu, o débito também poderá ser inscrito, o que ocorre sem o lançamento de ofício. E o que verifiquei em consulta pública no sítio da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional<sup>31</sup> é que várias das empresas do grupo econômico constam como devedoras, como se verifica abaixo:

CNPJ	Razão Social	Valor (R\$)
00.618.934/0001-91	CIM CONSTRUTORA E INCORPORADORA MORADIA LTDA	34.893.543,07

<sup>31</sup> <https://www.listadevedores.pgfn.gov.br/resultado>. Consulta realizada em 28/06/2024

00.690.271/0001-16	EGA – ADMINISTRAÇÃO, PARTICIPAÇÕES E SERVIÇOS LTDA	391.307.464,68
01.346.121/0001-52	DATA CONSTRUÇÕES E PROJETOS LTDA	1.232.35.917,36
01.535.160/0001-06	GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA EPP	1.488.352.054,77
03.082.089/0001-70	PARTPAR ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA	393.307.517,62
03.847.352/0001-75	LCC CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A	388.283.250,12
10.464.809/0001-28	JB GESTORA DE ATIVOS E PARTICIPAÇÕES S/A	388.283.250,12
22.933.956/0001-89	LCC EMPREENDIMENTOS E CONTRUÇÃO LTDA ME	395.124.889,67
24.934.309/0001-17	GRUPO OK CONSTRUÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA EPP	1.503.975.112,89
25.629.791/0001-44	PNEUS OK LTDA	392.544.711,25
26.424.275/0001-46	SAENCO – SANEAMENTO E CONSTRUÇÕES LTDA	895.979.297,12
32.905.499/0001-72	CONSTRUTORA SANTA TEREZA LTDA	74.592.246,71
34.293.449/0001-07	BENFICA CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA	256.733.381,83
33.447.491/0001-72	MJ CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES S/A	40.262.092,44

Ora, se haviam débitos inscritos em dívida ativa (em montantes expressivos), e se a Autoridade Fiscal constatou em diligência a inexistência de fato da empresa, há lógica no seu entendimento que não faria sentido em fazer o lançamento contra uma empresa integrante de um grupo econômico de fato, sem patrimônio para satisfação do crédito tributários lançado.

Quanto a existência do grupo econômico de fato, não há dúvida nenhuma, pelo detalhado relato das constatações contidas no TVF no item “2 Grupo Econômico” às e-fls. 273 a 279). E a conclusão é corroborada por decisão da Justiça Federal, que reconheceu a utilização de empresas “de fachada” pelo grupo econômico para fraudar a execução fiscal.

Apesar da Recorrente ter afirmado que as decisões judiciais juntadas aos autos não eram definitivas, não apresentou nenhuma comprovação de que a decisão que lhe era desfavorável foi revertida.

Quanto a tributação do grupo econômico, por atribuição de contribuinte à Recorrente, a defesa argumenta que seria essencial a demonstração de confusão patrimonial ou de fraude, e ainda, que a confusão patrimonial necessitaria de motivação prévia para a desconsideração da personalidade jurídica:

153. De mais a mais, o Grupo Econômico pode ser configurado, o que é absolutamente lícito, caso assim se configure. Agora grupo econômico que enseje tributação em conjunto é outra coisa. Em primeiro lugar, para ensejar tributação e conseqüente cobrança com fundamento em grupo econômico é essencial que haja a demonstração de confusão patrimonial ou de fraude. Tanto a confusão patrimonial quanto a fraude precisam ser objeto prévio de motivação para desconsideração da personalidade jurídica. A única forma de se proceder a desconsideração da personalidade jurídica é por meio do incidente de desconsideração de personalidade jurídica, o que só pode ocorrer, material e processualmente, nos termos do artigo 50 do Código Civil, combinado com os procedimentos do 134 do Novo Código de Processo Civil.

154. Deveras, toda a responsabilização em que se pressuponha a desconsideração da personalidade jurídica deve ser precedida do "incidente de desconsideração da

personalidade jurídica". Com a entrada em vigor do novo Código de Processo Civil, esta apenas pode ser determinada se precedida de incidente de desconsideração da personalidade jurídica, seguindo-se o quanto determina o artigo 134 do Código de Processo Civil.

155. Sobre este aspecto, o novo CPC prevê que o pedido de desconsideração "deve demonstrar o preenchimento dos pressupostos legais específicos para desconsideração da personalidade jurídica" (§ 4º do artigo 134). Prevê, ainda, que "a instauração do incidente suspenderá o processo", conforme § 3º do artigo 134. E, por último, que a desconsideração da personalidade jurídica pressupõe que "o sócio ou a pessoa jurídica será citado para manifestar-se e requerer as provas cabíveis" (artigo 135). Tais requisitos e procedimentos não estão sendo observados no presente caso.

156. Ademais, a exigência de devida fundamentação legal, a garantia plena do contraditório e da ampla defesa, com possibilidade de produção probatória e necessária suspensão do curso da execução, vai ao encontro dos artigos 9º e 10º também do novo CPC, ou seja, da vedação à decisão contra uma das partes sem que ela seja previamente ouvida, bem como a vedação de decisão sobre aspecto em face do qual não tenha sido dada às partes oportunidade de se manifestar.

A Autoridade Fiscal afirmou que a confusão patrimonial é caracterizada pela circulação de recursos entre as empresas do grupo econômico e utilização de imóveis da Recorrente por outras empresas do grupo para afastar vedações judiciais e utilização de contratos de "conta-Corrente Contábil" celebrado entre as empresas do grupo econômico para possibilitar a circulação de recursos financeiros entre as empresas. A DRJ corroborou o entendimento da Autoridade Fiscal, afirmando que para que os contratos de conta corrente contábeis tivessem validade jurídica, deveriam ser escriturados em livro próprio, de modo a caracterizar relação creditícia entre as partes, o que não foi apresentado pela Recorrente, caracterizando, portanto a confusão patrimonial:

Registre-se que as empresas consideradas como inexistentes de fato possuem, na maioria, o mesmo objeto social e realizam quase que tão somente negócios entre si, como reconhece a própria impugnante ao afirmar que "cabe salientar que em relação aos imóveis que geraram as receitas das empresas não há a intermediação de negócios para terceiros, os imóveis objetos de locação ou são próprios, foram recebidos em comodato, ou para gestão de empresas ligadas". Ou seja, mais uma vez se constata que essas empresas, consideradas como inexistentes de fato, têm "aparência" de meros departamentos de uma empresa, e não propriamente de entidades empresariais autônomas.

Pela análise dos comprovantes de pagamentos apresentados (principalmente no Doc. 31), que visam reduzir o lançamento de IRRF, constata-se que é raro encontrar um pagamento feito para quitar uma obrigação da própria empresa. Na imensa maioria das vezes eles são para quitar obrigações de outra empresa. Além disso, temos o pagamento de despesas pessoais dos sócios, inclusive diversas

aquisições de obras de arte, o que corrobora a confusão patrimonial existente entre pessoas jurídicas e físicas apurada pela autoridade fiscal.

Para justificar a intensa movimentação financeira entre essas empresas e também os diversos pagamentos de obrigações de uma, efetuados por outra, a impugnante alega que são feitos com base em contratos de conta corrente.

Os contratos de conta corrente contábeis (ou simplesmente conta corrente), admitidos no nosso país entre empresas coligadas e que são normalmente usados por empresas holdings para controle do caixa do grupo, são os pactos firmados entre duas pessoas, que resolvem fazer remessas entre si de valores (bens, títulos ou dinheiro), registrando os créditos em uma conta para futura análise do saldo exigível. É necessário fazer escrituração especial e anotação em livro próprio. Caracterizam-se como diversas movimentações financeiras, nas quais ocorre o registro de operações de crédito e débito, de natureza sucessiva e constante, configurando relação creditícia entre as partes. (grifei)

A questão é que as operações não eram efetuadas pela holding e sim entre as próprias empresas e não existe, ou pelo menos não foi apresentada, a escrituração das citadas “contas correntes” que deve obedecer aos critérios e métodos da escrituração contábil ou ser feita em registros auxiliares, sem qualquer modificação na escrituração fiscal realizada em conformidade com a legislação. Isto é, não foram apresentados os registros que mostram os débitos e créditos das operações e que permitem apurar o saldo a ser exigido em seu vencimento. Isso demonstra que não havia a preocupação com a individualidade do patrimônio das empresas, o que, mais uma vez, caracteriza a confusão patrimonial apurada pela fiscalização. (grifei)

Em sua defesa, o Recorrente ratifica a eficácia dos contratos de conta corrente contábil firmado entre as empresa, o que afastaria a acusação de confusão patrimonial, e afirma que não apresentou a escrituração relacionada com o contrato de conta corrente porque a Autoridade Fiscal não a requereu:

394. Ademais, quanto ao contrato de conta corrente contábil, como já demonstrado, tal contrato é comum nas atividades de empresas ligadas, sendo certo que os referido contrato foi devidamente firmado, cujas cláusulas deixam evidente a inexistência de confusão patrimonial. Em suma, os Fiscais autuantes se limitaram a alegar a confusão patrimonial, sem apontar qualquer movimentação ou transferência de imóvel que configurasse a referida confusão patrimonial, também sem considerar ou averiguar a eficácia do contrato de conta corrente contábil, o qual deixa claro a inexistência de confusão patrimonial. A Fiscalização também não exigiu a apresentação da escrituração da movimentação relacionada ao contrato de conta corrente, de modo que não prospera o argumento exarado pela DRJ.

Ora, mesmo que a Autoridade Fiscal não tenha intimado os recorrentes a apresentarem as escrituração relativa a conta-corrente contábil, se a DRJ suscitou que a

apresentação seria importante para verificar se os débitos e créditos estavam devidamente lançados para analisar seus efeitos tributários, o Recorrente deveria ter apresentado a escrituração no recurso voluntário para se contrapor aos argumentos da DRJ e assim afastar a acusação de ocorrência de confusão patrimonial, mas não os apresentou no recurso voluntário, o que não afasta a acusação de confusão patrimonial entre as empresas integrantes do grupo econômico.

Quanto ao argumento do Recorrente que seria indevido a tributação do grupo econômico na Recorrente pelo fato de ter sido demonstrado o preenchimento dos pressupostos legais para a desconsideração da personalidade jurídica, o que não teria ocorrido no presente caso, o que se constata é em nenhum momento foi suscitado a desconsideração da personalidade jurídica de qualquer empresa pela Autoridade Fiscal. A desconsideração da personalidade jurídica foi feita nos processos de execução judicial por desvio de finalidade na constituição de empresas (“de fachada”) e coibir a utilização de pessoa jurídica para a prática de atos fraudulentos.

Mas mesmo que se entenda que, de fato, a Autoridade Fiscal tenha desconsiderado a personalidade jurídica daquelas empresas consideradas inexistentes de fato para fins de atingir pessoa jurídica com capacidade econômica integrante do grupo econômico que dispunha de capacidade econômica para satisfação do crédito tributário, entendo que estaria correto o procedimento da Fiscalização porque houve abuso de personalidade jurídica, mediante a confusão patrimonial, com a criação de sucessivas pessoas jurídicas a fim de manter a exploração das suas atividades e lesar o FISCO, com a burla da execução fiscal (como reconhecido pela Justiça Federal) e fracionamento da receita do grupo para beneficiar-se indevidamente de regime tributário (tributação pelo lucro presumido) e dificultar a Fiscalização.

A desconsideração da personalidade jurídica encontram-se em diversos dispositivos legais, entre os quais o art. 18 da Lei nº 8.884/94 (Lei de Defesa da Concorrência); implicitamente e o art. 50 da Lei nº 10.406/2002 (Código Civil brasileiro).

Lei nº 8.884/94:

Art. 18. A personalidade jurídica do responsável por infração da ordem econômica poderá ser desconsiderada quando houver, da parte deste, abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação de estatutos ou contrato social. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração.

Lei nº 10.406/2002:

Art. 50. Em caso de abuso de personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

O STJ reconheceu que a desconsideração da personalidade jurídica pode ser aplicada para atingir empresa pertencente ao mesmo grupo econômico, quando ficar evidente que a estrutura da empresa é meramente formal. Nesse sentido é o voto do Ministro Luis Felipe Salomão no REsp 1071643/DF, Quarta Turma, julgado em 02.04.2009, DJe 13.04.2009:

(...)

5.2. Em relação à alegação de que a desconsideração da personalidade jurídica somente poderia atingir os sócios da executada, e não outra empresa, tal tese não comporta acolhimento. Esta Corte se manifestou em diversas ocasiões no sentido de ser possível atingir, com a desconsideração da personalidade jurídica, empresa pertencente ao mesmo grupo, quando evidente que a estrutura deste é meramente formal.

Nesse sentido, confira-se:

“Processo civil. Recurso ordinário em mandado de segurança. Falência. Grupo de sociedades. Estrutura meramente formal. Administração sob unidade gerencial, laboral e patrimonial. Desconsideração da personalidade jurídica da falida. Extensão do decreto falencial a outra sociedade do grupo. Possibilidade. Terceiros alcançados pelos efeitos da falência. Legitimidade recursal.

– Pertencendo a falida a grupo de sociedades sob o mesmo controle e com estrutura meramente formal, o que ocorre quando as diversas pessoas jurídicas do grupo exercem suas atividades sob unidade gerencial, laboral e patrimonial, é legítima a desconsideração da personalidade jurídica da falida para que os efeitos do decreto falencial alcancem as demais sociedades do grupo.

– Impedir a desconsideração da personalidade jurídica nessa hipótese implicaria prestigiar a fraude à lei ou contra credores.

– A aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica dispensa a propositura de ação autônoma para tal. Verificados os pressupostos de sua incidência, poderá o juiz, incidentemente e no próprio processo de execução (singular ou coletiva), levantar o véu da personalidade jurídica para que o ato de expropriação atinja terceiros envolvidos, de forma a impedir a concretização de fraude à lei ou contra terceiros.

– Os terceiros alcançados pela desconsideração da personalidade jurídica da falida estão legitimados a interpor, perante o próprio juízo falimentar, os recursos tidos por cabíveis, visando à defesa de seus direitos.” (RMS 12.872/SP, rel. Ministra Nancy Andrighi, Terceira Turma, julgado em 24.06.2002, DJ 16.12.2002, p. 306)

No âmbito do contencioso administrativo fiscal também há entendimento quanto a possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica para prevenir abusos e impedir práticas ilícitas, ou seja, identificado um grupo econômico de fato, a autuação deve ser realizada na unidade econômica como um todo, na empresa que operacionaliza todo esquema ilícito. Tal entendimento foi expresso muito adequadamente no acórdão 2803-003.925 do Conselheiro

Ricardo Magaldi Messetti (processo 11516.721837/2013-25), que se aplica perfeitamente ao presente caso. Peço licença para transcrevê-lo:

#### **Da Desconsideração da Personalidade Jurídica**

Pode-se conceituar a desconsideração da personalidade jurídica como sendo na essência, que em determinada situação fática a Justiça despreza ou “desconsidera” a pessoa jurídica, visando a restaurar uma situação em que chama a responsabilidade e impõe punição a uma pessoa jurídica, que seria autêntico obrigado ou o verdadeiro responsável, em face da lei ou do contrato.

Dessa forma, a desconsideração da personalidade é essencial para punir abusos e impedir práticas ilícitas.

No Brasil, a desconsideração da personalidade jurídica deu seus primeiros passos com o Código de Defesa do Consumidor, que em seu art. 28, autoriza sua utilização quando houver infração da ordem econômica.

Após o Código de Defesa do Consumidor, o segundo dispositivo legal do ordenamento jurídico pátrio a tratar da desconsideração foi a Lei Antitruste (8.884/94) que em seu artigo 18 condena as infrações de ordem econômica impondo-lhes aplicação das devidas sanções. Seguido pelo artigo 4º da Lei 9605/98, que dispõe acerca da responsabilidade por lesões ao meio ambiente.

Depreende-se dessas elementos normativos, elementos essenciais que são considerados como caracterizadores da desconsideração da pessoa jurídica em favor do consumidor, tais como: abuso de personalidade jurídica, sagradas no desvio de finalidade e na confusão patrimonial; comportamento doloso e fraudulento.

Quanto a necessidade de instauração anterior de incidentes de desconsideração da personalidade jurídica, não haveria a necessidade para atingir pessoa jurídica integrante de grupo econômico, conforme decisão da 2ª Turma do STJ no REsp 1.786.311 / PR (Relator Ministro Francisco Falcão):

REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. SUCESSÃO DE EMPRESAS. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. INSTAURAÇÃO DE INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. DESNECESSIDADE. VIOLAÇÃO DO ART. 1.022, DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA.

I - Impõe-se o afastamento de alegada violação do art. 1.022 do CPC/2015, quando a questão apontada como omitida pelo recorrente foi examinada no acórdão recorrido, caracterizando o intuito revisional dos embargos de declaração.

II - Na origem, foi interposto agravo de instrumento contra decisão que, em via de execução fiscal, deferiu a inclusão da ora recorrente no polo passivo do feito executivo, em razão da configuração de sucessão empresarial por aquisição do fundo de comércio da empresa sucedida.

III - Verificado, com base no conteúdo probatório dos autos, a existência de grupo econômico e confusão patrimonial, apresenta-se inviável o reexame de tais elementos no âmbito do recurso especial, atraindo o óbice da Súmula n. 7/STJ.

IV - A previsão constante no art. 134, caput, do CPC/2015, sobre o cabimento do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, na execução fundada em título executivo extrajudicial, não implica a incidência do incidente na execução fiscal regida pela Lei n. 6.830/1980, verificando-se verdadeira incompatibilidade entre o regime geral do Código de Processo Civil e a Lei de Execuções, que diversamente da Lei geral, não comporta a apresentação de defesa sem prévia garantia do juízo, nem a automática suspensão do processo, conforme a previsão do art. 134, § 3º, do CPC/2015. Na execução fiscal "a aplicação do CPC é subsidiária, ou seja, fica reservada para as situações em que as referidas leis são silentes e no que com elas compatível" (REsp n. 1.431.155/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 27/5/2014).

V - Evidenciadas as situações previstas nos arts. 124, 133 e 135, todos do CTN, não se apresenta impositiva a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, podendo o julgador determinar diretamente o redirecionamento da execução fiscal para responsabilizar a sociedade na sucessão empresarial. Seria contraditório afastar a instauração do incidente para atingir os sócios-administradores (art. 135, III, do CTN), mas exigi-la para mirar pessoas jurídicas que constituem grupos econômicos para blindar o patrimônio em comum, sendo que nas duas hipóteses há responsabilidade por atuação irregular, em descumprimento das obrigações tributárias, não havendo que se falar em desconsideração da personalidade jurídica, mas sim de imputação de responsabilidade tributária pessoal e direta pelo ilícito.

VI - Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, improvido.

Caracterizado, portanto, a existência de um grupo econômico constituído por empresas inexistentes de fato constatado em diligências, que ensejaram a abertura de representação fiscal para baixa de empresa, com o reconhecimento pela justiça federal em processo de execução fiscal que as empresas eram “de fachada” com a finalidade de burlar o FISCO em processo de execução fiscal e utilizar-se indevidamente de benefício fiscal pelo fracionamento da receita e dificultar a fiscalização do grupo econômico.

Tendo se constatado a existência de grupo econômico de fato, constituída por pessoas jurídicas inexistentes (constatado em diligência fiscal e reconhecido pela justiça como pessoas jurídicas inexistentes de fato), cabia o lançamento no Recorrente.

#### **ii) cancelamento da exigência de IRRF**

O IRRF está sendo exigido porque a Autoridade Fiscal constatou que foram realizados pagamentos sem causa e a beneficiário não identificado que constam do anexo 35 do TVF (fls. 3.369/3.390):

Na impugnação o contribuinte apresentou documentos para comprovação dos pagamentos (Doc. 31 anexado nos arquivos não pagináveis de e-fls. 30.174/30.229) denominando cada grupo de documentos relacionados a um item como “anexo” e numerado cada um deles.

A DRJ determinou que o processo fosse baixado em diligência para que a Autoridade Fiscal analisasse se os documentos comprobatórios apresentados pela contribuinte eram suficientes para comprovação dos pagamentos.

A Autoridade Fiscal realizou a diligência e elaborou o Relatório de Diligência Fiscal (e-fls 31131 a 31134) afirmou que a apresentação pelo contribuinte de mera cópia de cheque sem a comprovação da causa e de seu efetivo depósito seria incapaz de afastar a exigência fiscal.

A Autoridade Fiscal reconheceu que em relação aos itens 321 e 322 (que constam no Doc 31 – Parte 001- Anexos 45 e 46, nos valores, respectivamente, de R\$ 5.200.000,00 e R\$ 717.241,38, realizados ao Conservatório Brasileiro de Música), houve a comprovação do beneficiário e o motivo do pagamento.

A DRJ também excluiu da relação, os pagamentos referentes à empresa BSB ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA, relacionados no Anexo 35 - Valores pagos sem causa e sem identificação do beneficiário (fls. 3.369/3.390), pelo fato da Autoridade Fiscal ter afirmado que os pagamentos relativos à BSB ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA não tinham sido corretamente indexados e que elaborou um outro anexo, denominado Anexo 35A. Isto porque a DRJ entendeu que o novo arquivo não poderia ser aceito, por se tratar de inovação no lançamento.

O Recorrente alegou nulidade do Auto de infração de IRRF por equívoco da metodologia, por erro de sujeição passiva e na base de cálculo do IRRF.

Em relação ao erro de sujeição passiva, o Recorrente repete os mesmos argumentos, já amplamente analisados anteriormente, pelo que deve ser afastada a arguição.

O Recorrente não apresentou qual o erro da base de cálculo que entendeu apto a provocar a nulidade do Auto de Infração, pelo que deixo de apreciar o argumento.

O Relator entendeu que o Auto de Infração de IRRF deveria ser anulado por vício material porque não teria havido intimação para que o Recorrente identificasse o beneficiário ou comprovasse a operação ou a causa do pagamento.

Observo que a Autoridade Fiscal informou no TVF que as empresas do grupo econômico foram intimadas a apresentar informações contábeis em meio digital e os livros diário e razão, bem como a apresentar os documentos comprobatórios dos pagamentos efetuados, conforme listagens anexas aos respectivos Termos de Intimação Fiscal – TIF de cada pessoa jurídica. As “empresas” também foram intimadas a apresentar planilhas contendo a identificação dos beneficiários e a causa dos pagamentos.

E de fato, cada uma das empresas receberam a intimação para apresentação de documentos, dentre os quais a comprovação dos beneficiários e da origem e a causa de cada um

dos pagamentos realizados, de acordo com o anexo relativos a cada uma das empresas, cujo resumo pode ser consultado no Anexo 1 do TVF (e-fls. 577 a 685).

Além disso, constata-se que o Recorrente conhecia a relação de todos os pagamentos em relação aos quais deveria apresentar os respectivos beneficiários e a causa de pagamento, queixando-se, no entanto, que estava sendo exigido a comprovação de pagamentos a pessoas jurídicas com as quais não tinha relação:

655. Neste passo, exigir da Recorrente IRRF por pagamentos que não tem com ela qualquer relação, já que feitos por outras pessoas jurídicas, a fiscalização equivocadamente na eleição do sujeito passivo. Mesmo que por absurdo fossem procedentes as acusações da autoridade fiscal, poder-se-ia, no máximo, imputar responsabilidade ao Grupo OK Construções e Incorporações, mas nunca dizer que é ele o contribuinte principal.

656. Esse fato certamente impossibilita o adequado exercício do direito de defesa da Recorrente, vez que lhe é exigido comprovar o beneficiário de pagamentos de diversas pessoas jurídicas que com ela não possuem relação. O beneficiário e a causa dos referidos pagamentos deveria ter sido apreciados em cada uma das empresas, e não efetuado em conjunto, de modo a impossibilitar o exercício do direito de defesa.

657. Ademais, não é permitido ao fisco intimar todas as empresas para que comprovem toda a sua contabilidade (e a de outras empresas), especialmente através de documentação que não lhes é exigida na forma de apuração pelo lucro presumido. É da fiscalização o ônus de prova no presente caso, em que se desconstitui toda a contabilidade da Recorrente.

Ora, considerando- a confusão patrimonial e financeira do grupo econômico e o elevado número de transação financeira por elas realizadas, fazendo pagamentos cruzados entre elas, não é concebível que não teria uma centralização de controle e pagamento dos recursos. Confira-se a elevada movimentação financeira de cada uma das empresas:

Razão Social	CNPJ	2009	2010	2011	2012	2013	Total
ANA Administração e Participações S/A	09.097.240/0001-20			9.252.894,97			9.252.894,97
Benfica Construções e Incorporações Ltda	34.293.449/0001-07						
BSB Administração e Participações Ltda - ME	38.067.443/0001-72	1.315.095,13	40.288.980,51	71.797.637,04	55.768.183,68	7.893.258,29	177.063.154,65
CIM Construtora e Incorporadora Moradia Ltda	00.618.934/0001-91						
Construtora Santa Tereza Ltda	32.905.499/0001-72						
EGA- Administração, Participações e Serviços Ltda	00.690.271/0001-16	808.042,64	927.080,00				1.735.122,64
EPS Prest. De Serv. Na Construção Civil Ltda - ME	01.599.752/0001-83						
Grupo OK Construções e Empreend. Ltda - EPP	24.934.309/0001-17	135.929,91	20.096,54				156.026,45
JB Gestora de Ativos e Participações S/A	10.464.809/0001-28						
KBR Construções e Participações S/A	04.091.698/0001-59	26.168.106,92	58.707.535,79	15.410.437,53	3.705.112,65	1.044.649,87	105.035.842,76
LCC Empreendimentos e Construção Ltda - ME	22.933.956/0001-89	17.204.825,29	57.087.939,53	37.709.888,88	19.982.138,48	435.978,63	175.582.605,81
Macondo Construções e Participações S/A	09.547.204/0001-11			19.367.588,25	38.419.998,81	31.041.212,75	88.828.799,81
Magnum Construções e Incorporações S/A	15.330.785/0001-38				42.157.215,97	110.004.785,65	152.162.001,62
Manifesto Construções e Incorporações S/A	06.888.894/0001-84	52.467,73	3.894.977,12	8.832.469,81	10.038.625,40	11.308.076,71	34.126.616,77
Media Construções e Administração S/A	09.562.712/0001-79			47.459.096,96	80.138.337,45	91.542.779,36	219.140.213,77
MJ Construções e Incorporações S/A	33.447.491/0001-72			56.579.968,57	9.922.456,04	17.357.608,63	83.860.033,24
Palma Construções e Incorporações S/A	09.581.542/0001-70		28.268.976,91	71.785.510,00	78.215.121,96	62.373.825,40	240.643.434,27
Partpar - Administração e Participações	03.082.089/0001-70			905.826,05	1.635.172,51	126.222,82	2.667.221,38
Pneus OK Ltda	25.629.791/0001-44						
Saenco - Saneamento e Construções Ltda	26.424.275/0001-46						
Data Construções e Projetos Ltda	01.346.121/0001-52	53.731.504,16	11.944.571,06	7.080.466,66	7.037.563,06	3.227.602,99	83.021.707,93
Grupo OK Construções e Incorporações Ltda EPP	01.535.160/0001-06						
LCC Construções e Participações S/A	03.847.352/0001-75						
<b>Total</b>		<b>99.415.971,78</b>	<b>201.140.157,46</b>	<b>346.181.784,72</b>	<b>347.019.926,01</b>	<b>379.517.836,10</b>	<b>1.373.275.676,07</b>

Como afirmado pelo recorrente, que havia uma conta corrente contábil para controle de transações entre as empresas do grupo, seria com base nessa contabilização que poderia eventualmente serem indicados e excluídos as transações financeiras entre as empresas.

Ademais, o recorrente teve a oportunidade de justificar os beneficiários e as causas do pagamento e procurou fazê-lo, conforme o seguinte excerto do recurso voluntário:

#### VII.2. - DA COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTOS A TÍTULO DE IRRF

662. Durante o procedimento de fiscalização, a Recorrente buscou responder a todas as intimações, fornecendo à autoridade autuante toda a documentação solicitada. Do mesmo modo, conforme se extrai do próprio Termo de Verificação Fiscal, constata-se que as empresas supostamente inexistentes também atenderam ao Fisco, tanto nas diligências quanto nas fiscalizações.

663. Ocorre que durante a fiscalização, a autoridade passou a exigir da Recorrente documentos de todas as empresas, inclusive como se fossem apenas uma só pessoa jurídica. Assim, não houve tempo hábil para a Recorrente comprovar todos os pagamentos, inclusive por se tratar de pessoas jurídicas distintas. Entretanto, considerando a identidade dos sócios, buscou-se a comprovação de toda a documentação dos pagamentos.

664. Com efeito, a Recorrente conseguiu demonstrar grande parte da causa/dos beneficiários dos pagamentos, conforme documentação acostada aos presentes autos.

665. Após a análise da documentação apresentada pela Recorrente, a DRJ se manifestou no sentido de que: "somente foram aceitos e, conseqüentemente o valor correspondente foi excluído do lançamento, os pagamentos comprovados por documentação hábil e idônea para tal, cujo valor corresponda exatamente ao constante nos respectivos livros-caixa.". Assim, a única justificativa que consta no v. acórdão recorrido para a não aceitação da documentação apresentada é a não correspondência exata dos valores com o livro caixa. Desse modo, foi refeita a planilha do Anexo 35 para constar apenas os pagamentos cuja comprovação não foi aceita pela DRJ.

666. Inicialmente, cumpre rememorar que todos os pagamentos autuados foram extraídos dos livros caixas fornecidos à fiscalização, de modo que as informações contidas no Novo Anexo 35 refletem justamente as informações dos livros caixa. Portanto, todos os pagamentos ali descritos foram contabilizados pelas pessoas jurídicas.

Portanto, como o Recorrente respondeu à intimação para apresentar documentos comprobatórios para comprovar os beneficiários e a causa dos pagamentos, não houve prejuízo à defesa, não havendo se falar em nulidade do Auto de Infração de IRRF por falta de intimação.

Considerando que o Recorrente não se manifestou sobre os pagamentos realizados, há que se manter o lançamento de IRRF.

### **iii)Auto de Infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS por omissão de receita**

A Autoridade lançou o IRPJ, CSLL, PIS e COFINS do período 2009 a 2013, decorrente da diferença entre os valores informados em DIMOB pelas empresas e os valores informados em DIPJ.

No período de 2009 a 2011 os tributos apurados foram com base no Lucro presumido, com o percentual de presunção do lucro apurado de acordo com a atividade (32% sobre a receita de aluguel e 8% para incorporação imobiliária). Nos anos de 2012 e 2013 os tributos foram apurados com base no lucro arbitrado, isso porque em 2011 a receita do grupo econômico teria ultrapassado R\$ 48.000.000,00 e intimada, a Recorrente não teria apresentado a escrituração contábil dos anos-calendários 2012 e 2013.

Foram deduzidos do crédito tributário apurado os valores confessados em DCTF, inclusive os valores retidos em fonte. A Autoridade Fiscal relata em quais anexos teriam sido discriminados os valores apurados:

380. No procedimento fiscal, constatou-se que nem todas as receitas auferidas pelo sujeito passivo, nos anos-calendário de 2009 a 2013, foram informadas na Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, como consequência não foram apurados todos os tributos devidos. Na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, há informações de tributos devidos em alguns períodos, esses valores foram abatidos no auto de infração e estão demonstrados nos ANEXOS 29 e 30.

381. As receitas foram apuradas com base nas respostas do próprio contribuinte aos Termos de Intimação Fiscal – TIF (ANEXOS 21, 27 e 28) e nas Declarações de Informação sobre Atividades Imobiliárias (DIMOB) apresentadas pelas pessoas jurídicas que compõem o GRUPO OK (ANEXO 26 e 36). Os elementos que serviram de base para a autuação, bem como o demonstrativo de apuração dos valores lançados e dos tributos devidos estão demonstrados nos ANEXOS 26 a 34.

382. O ANEXO 26 consolida as informações das Declarações de Informação sobre Atividades Imobiliárias (DIMOB) e os ANEXOS 27 e 28 consolidam as informações prestadas pelo contribuinte em relação às receitas de incorporação imobiliária.

383. As receitas dos anos 2009 a 2011 estão sujeitas ao percentual de Lucro Presumido de 32% (Aluguéis) e 8% (incorporação imobiliária). As receitas de 2012 e 2013 estão sujeitas ao percentual de Lucro Arbitrado de 38,4% (Aluguéis) e 9,6% (incorporação imobiliária), conforme estabelece a legislação a seguir.

Em sua defesa, o Recorrente alegou erro na metodologia e erro na apuração do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Quanto ao erro na metodologia o Recorrente atribui ao fato da Autoridade Fiscal ter imputado ao Recorrente a receita auferida de todas as empresas. A discussão quanto à atribuição do Recorrente como contribuinte já foi amplamente discutido em tópicos anteriores e o

Colegiado, por maioria de votos entendeu cabível a imputação do lançamento ao Recorrente como contribuinte, de modo que essa questão não mais comporta discussão.

Em relação ao erro na apuração dos tributos devidos, o Recorrente alega em longo arrazoado (itens 496 a 565, e-fls. 31780 a 31803), que não teriam sido considerados a declaração em duplicidade na DIMOB e excluídos os valores confessados em DCTF por todas as empresas do grupo econômico; que não teriam sido excluídos as receitas por prestação de serviço entre as empresas; que teria sido considerado receita em duplicidade em razão de duplicidade de informações em DIMOB; que teria sido considerado como receita valores informados em DIMOB que ainda não teriam sido recebidos e que não deveriam ser considerados porque a apuração do tributos devidos seriam pelo regime de caixa.

Em relação aos valores duplicados relativos ao imóvel localizado à ST SAUS QUADRA 5 BLOCO K, ED. OFFICE TOWER, salas 1301, 1303 e 130, descrito no item 502 do recurso voluntário, assiste razão à Recorrente. Trata-se do mesmo imóvel e mesmo número de contrato. E como a duplicidade não foi sanada no curso da diligência e tampouco pela DRJ, o valor duplicado deverá ser excluído na apuração do tributo devido o montante de R\$ 127.240,92 (3 x R\$ 42.413,64).

Em relação a apresentação de DIMOB retificadora apresentado pela EGA, o Recorrente alega que os contratos foram informados tanto na DIMOB da Empresa Grupo OK quanto na DIMOB da Empresa EGA, mas que não teriam sido considerados os tributos declarados em DCTF pela EGA.

A DRJ não acatou ao argumento do Recorrente com a justificativa que não houve o pagamento dos débitos confessados em DCTF. Confira-se:

Quanto a alegação de que em função da retificação da Dimob do ano 2012 da empresa EGA - ADMINISTRAÇÃO, PARTICIPAÇÕES E SERVIÇOS LTDA., os valores declarados na DCTF da empresa GEAC CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA. deveriam ser deduzidos do valor lançado, a impugnante teria direito à dedução pleiteada, desde que confirmado o pagamento dos tributos visto que, com a extinção de fato das empresas não tem como se cobrar os tributos declarados em DCTF que não tenha sido quitado.

Pesquisando nos sistemas de controle da RFB constatamos que a empresa GEAC CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA. não efetuou qualquer pagamento relativo aos débitos declarados em DCTF, códigos 2172 e 8109, para os períodos de apuração 01 a 12 de 2012 (grifei)

Por outro lado, o Recorrente apresenta no item 509 do recuso voluntário (e-fl. 31785), uma tabela da DIMOB do Recorrente, que teve como locador a EGA, conforme excerto abaixo:

509. Também, do total declarado em DIMOB pela Empresa Grupo Ok Construções e Incorporações Ltda. em 2012, tendo como locador a Empresa EGA - Administração, Participações e Serviços Ltda., consta o montante de R\$

2.765.320,68, conforme tabela abaixo extraída da Planilha ArquivoNaoPag\_DIMOB - Anexo 26:

(...)

Assim, considerando-se que as receitas de aluguel foram baseadas nas informações prestadas em DIMOB, e os valores dos tributos apurados pelas empresas confessados em DCTF, mesmo que não tenham sido recolhidos, deverão ser deduzidos na apuração do tributo devido, uma vez que foram confessados e serão exigíveis.

Assim, os valores confessados em DCTF pela empresa GEAC Construções e Incorporações Ltda, no ano-calendário de 2012 (receitas relativas à informações contidas na DIMOB de 2012), devem ser deduzidos na apurações dos tributos devidos, **caso não tenham sido deduzidos, mesmo que não tenham sido recolhidos.**

Em relação a exclusão das receitas por prestação de serviço entre as empresas do grupo econômico, o Recorrente alega que isso seria decorrente do entendimento da Fiscalização que se tratava de uma única empresa (grupo econômico de fato), de modo que não poderia ser considerados como receita os valores pagos:

537. Além disso, com a desconsideração da personalidade jurídica das empresas que pertenceriam ao alegado Grupo Econômico, exsurge outra irregularidade. Isto porque, ao desconsiderar a personalidade jurídica das empresas para entendê-las como urna única pessoa jurídica, a Fiscalização deveria ter desconsiderado os valores pagos a título de prestação serviço entreas pessoas jurídicas do alegado Grupo Econômico, sob pena de tributar serviços prestados a si mesmo, o que é vedado pela legislação de regência.

538. Com efeito, no ordenamento jurídico pátrio, não é concebível a realização de negócios jurídicos consigo mesmo, sendo certo que, nesta lógica, a prestação de serviço a si mesmo não gera a incidência tributária.

539. Se assim é, como comprovam os documentos acostados no Anexo 05 e seguintes da empresa Media, no ano de 2013 a Empresa Média Construções e Administração S.A faturou a prestação de serviços contra as Empresas Data Construções e Projetos Ltda. e LCC Construções e Participações S.A, sendo que a receita destas faturas foram escrituradas e tributadas, conforme demonstra o quadro abaixo:

Valores Declarados em DCTF					
Empresa: MÉDIA CONSTRUÇÕES E ADMINISTRAÇÃO S/A - CNPJ 09.562.712/0001-79					
Mês	IRPJ	CSLL	PIS	COFINS	TOTAL
JAN/13			1.829,14	8.442,16	10.271,30
FEV/13			5.002,11	23.086,66	28.088,77
MAR/13	155.141,30	58.010,87	6.261,49	28.899,16	248.312,82
ABR/13			4.377,14	20.202,16	24.579,30
MAI/13			5.364,94	24.761,27	30.126,21
JUN/13	179.934,91	66.936,57	5.365,14	24.762,16	276.998,78
JUL/13			5.365,14	24.762,16	30.127,30
AGO/13			5.391,20	24.882,46	30.273,66
SET/13	186.898,10	69.443,31	4.916,64	22.692,16	283.950,21
OUT/13			6.806,41	31.414,19	38.220,60
NOV/13			4.692,09	21.655,78	26.347,87
DEZ/13	124.160,00	46.857,60	3.152,50	14.550,00	188.720,10
<b>TOTAL</b>	<b>646.134,31</b>	<b>241.248,35</b>	<b>58.523,94</b>	<b>270.110,32</b>	<b>1.216.016,92</b>

540. Como visto, tomando-se por base a premissa da Fiscalização, quando a Empresa Média Construções e Administração S.A prestou serviços às Empresas Data Construções e Projetos Ltda. e LCC Construções e Participações S.A, ela acabou prestando serviços a si mesma.

A DRJ afirmou que os valores confessados em DCTF pela empresa Média Construções e Administração S.A não foram excluídos na apuração dos tributos devidos porque suas receitas não foram consideradas na apuração dos tributos devidos.

De fato, constato que a Autoridade Fiscal utilizou como origem das receitas omitidas apenas as informações contidas em DIMOB e informações sobre incorporações encaminhadas pelas empresas.

Não há nos Anexos 26 a 34 do TVF, valores relativos a receita e retenção em fonte da empresa Média Construções e Administração S.A, de modo que não há que ser deduzido valores confessados em DCTF por aquela empresa, pois as receitas não foram consideradas.

Em relação a receita de valores informados em DIMOB que ainda não teriam sido recebidos, que não deveriam ser considerados porque a apuração do tributos devido seriam pelo regime de caixa, entendo que o Recorrente não apresentou a comprovação de quais seriam os valores informados em DIMOB e cujas receitas não teriam sido recebidas, de modo que também não há como excluí-los da apuração.

#### **iv)Arbitramento do lucro nos anos calendários 2012 e 2013**

A Autoridade fiscal arbitrou o lucro em relação aos anos-calendário de 2012 e 2013 com o argumento que a receita do grupo econômico no ano-calendário de 2011 ultrapassou R\$ 48.000.000,00, e intimada a apresentar a escrituração contábil e o LALUR, não os apresentou.

Em sua defesa, o Recorrente alegou que o arbitramento teria sido indevido por duas razões: (1) porque a Autoridade Fiscal indevidamente considerou que o Recorrente era o titular das disponibilidade econômica ou jurídica de receitas auferidas por outras empresas e (2) porque o prazo que lhe foi concedido para apresentação da escrituração contábil foi exíguo, impossibilitando-lhe de atender ao requerido pela Fiscalização.

Em relação a consolidação das receitas, em razão do reconhecimento de que as empresas formavam uma unidade empresarial (grupo econômico de fato), como já amplamente discutido em tópicos anteriores, que demonstram que a intenção do esquema ilícito foi fracionar as receitas para que pudessem se utilizar de regime tributário mais benéfico de forma indevida (apuração do resultado pelo lucro presumido), entendo que se justifica o arbitramento porque o total de receita no ano-calendário 2011 ultrapassou R\$ 48.000.000,00, o que impossibilitou a opção pelo lucro presumido nos anos de 2012 e 2013.

O Recorrente, apesar de questionar a consolidação das receitas, não questionou o montante consolidado, portanto, o resultado não poderia ser apurado pelo lucro presumido nos anos-calendário de 2012 e 2013.

Quanto ao indeferimento de pedido de prorrogação de prazo para apresentação da escrituração contábil, apesar de entender que 20 dias não seria suficiente para atender ao requerido pela Fiscalização, numa situação normal, isso seria verdade se não se considerasse o seguinte contexto:

(i) dado o volume de transações realizado pelas empresas conforme se verifica nas tabelas abaixo, não há razão lógica ou econômica para que não houvesse um controle gerencial centralizado das receitas e despesas do grupo econômico e isso se torna evidente quando se compara as receitas auferidas (com base na DIMOB e nas informações das incorporações Imobiliárias), com as informações prestadas em DCTF e com a movimentação financeira. Confira-se:

#### Receita:

Razão Social	CNPJ	2009	2010	2011	2012	2013	Total
ANA Administração e Participações S/A	09.097.240/0001-20						
Benfica Construções e Incorporações Ltda	34.293.449/0001-07	1.693.198,22	1.820.515,62	3.597.885,70	1.960.487,67	2.562.425,81	11.634.513,02
BSB Administração e Participações Ltda - ME	38.067.443/0001-72						
CIM Construtora e Incorporadora Moradia Ltda	00.618.934/0001-91	50.238,94	58.993,21	67.325,28	79.716,49	71.258,97	327.532,89
Construtora Santa Tereza Ltda	32.905.499/0001-72		142.962,84	230.641,40	272.492,24	312.950,66	959.047,14
EGA- Administração, Participações e Serviços Ltda	00.690.271/0001-16	45.000,00			23.402.281,95	88.028,98	23.535.310,93
EPS Prest. De Serv. Na Construção Civil Ltda - ME	01.599.752/0001-83						
Grupo OK Construções e Empreend. Ltda - EPP	24.934.309/0001-17	472.471,40	435.754,20	539.316,39	592.407,88	631.907,62	2.671.857,49
JB Gestora de Ativos e Participações S/A	10.464.809/0001-28					978.811,23	978.811,23
KBR Construções e Participações S/A	04.091.698/0001-59						
LCC Empreendimentos e Construção Ltda - ME	22.933.956/0001-89		16.404.177,36	29.208.787,94	31.697.065,54	50.852.273,34	128.162.304,18
Macondo Construções e Participações S/A	09.547.204/0001-11						
Magnum Construções e Incorporações S/A	15.330.785/0001-38						
Manifesto Construções e Incorporações S/A	06.888.894/0001-84						
Media Construções e Administração S/A	09.562.712/0001-79						
MIJ Construções e Incorporações S/A	33.447.491/0001-72						
Palma Construções e Incorporações S/A	09.581.542/0001-70						
Partpar - Administração e Participações	03.082.089/0001-70					126.222,82	126.222,82
Pneus OK Ltda	25.629.791/0001-44			164.479,18	180.949,14	910.000,01	1.255.428,33
Saenco - Saneamento e Construções Ltda	26.424.275/0001-46	64.616,52	63.675,60	64.379,64	67.742,88	73.034,88	333.449,52
Data Construções e Projetos Ltda	01.346.121/0001-52	19.073.957,84	19.126.693,32	19.154.985,86	19.199.307,71	26.418.574,67	102.973.519,40
Grupo OK Construções e Incorporações Ltda EPP	01.535.160/0001-06			75.000,00	156.953,39	175.253,26	407.206,65
LCC Construções e Participações S/A	03.847.352/0001-75	22.806.229,23	8.529.459,84	12.303.057,74	15.186.838,93	34.477.268,85	93.302.854,59
<b>Total</b>		<b>22.806.229,23</b>	<b>8.529.459,84</b>	<b>12.303.057,74</b>	<b>15.186.838,93</b>	<b>34.477.268,85</b>	<b>93.302.854,59</b>

#### DCTF:

Razão Social	CNPJ	2009	2010	2011	2012	2013	Total
ANA Administração e Participações S/A	09.097.240/0001-20						
Benfica Construções e Incorporações Ltda	34.293.449/0001-07	111.455,86	121.641,25	145.910,86	180.839,01	230.566,05	790.413,03
BSB Administração e Participações Ltda - ME	38.067.443/0001-72						
CIM Construtora e Incorporadora Moradia Ltda	00.618.934/0001-91		2.269,03	1.846,63	1.716,09	533,93	6.365,68
Construtora Santa Tereza Ltda	32.905.499/0001-72	662,40	878,42	2.271,43	4.059,02	10.295,36	18.166,63
EGA- Administração, Participações e Serviços Ltda	00.690.271/0001-16	1.646,97	1.097,98	809,28		1.633,96	5.188,19
EPS Prest. De Serv. Na Constyrução Civil Ltda - ME	01.599.752/0001-83						
Grupo OK Construções e Empreend. Ltda - EPP	24.934.309/0001-17	25.686,90	22.049,61	26.373,26	28.929,26	23.409,57	126.448,60
JB Gestora de Ativos e Participações S/A	10.464.809/0001-28			12.000,00	49.389,60	40.168,80	101.558,40
KBR Construções e Participações S/A	04.091.698/0001-59						
LCC Empreendimentos e Construção Ltda - ME	22.933.956/0001-89						
Macondo Construções e Participações S/A	09.547.204/0001-11						
Magnum Construções e Incorporações S/A	15.330.785/0001-38						
Manifesto Construções e Incorporações S/A	06.888.894/0001-84			42.465,60	161.992,11	185.806,01	390.263,72
Media Construções e Administração S/A	09.562.712/0001-79						
MJ Construções e Incorporações S/A	33.447.491/0001-72			649.606,16	146.260,22	289.918,67	1.085.785,05
Palma Construções e Incorporações S/A	09.581.542/0001-70						
Partpar - Administração e Participações	03.082.089/0001-70			4.736,61	8.223,85	6.058,70	19.019,16
Pneus OK Ltda	25.629.791/0001-44	23.998,88	26.952,77	31.288,08	76.807,19	50.918,04	209.964,96
Saenco - Saneamento e Construções Ltda	26.424.275/0001-46	2.713,90	3.056,44	2.832,72	3.251,64	876,42	12.731,12
Data Construções e Projetos Ltda	01.346.121/0001-52	7.447,01			1.641,58		9.088,59
Grupo OK Construções e Incorporações Ltda EPP	01.535.160/0001-06	4.247,27	5.104,21	7.398,10	8.003,01	6.231,76	30.984,35
LCC Construções e Participações S/A	03.847.352/0001-75						
<b>Total</b>		<b>177.859,19</b>	<b>183.049,71</b>	<b>927.538,73</b>	<b>671.112,58</b>	<b>846.417,27</b>	<b>2.805.977,48</b>

### Movimentação Financeira:

Razao Social	CNPJ	2009	2010	2011	2012	2013	Total
ANA Administração e Participações S/A	09.097.240/0001-20			9.252.894,97			9.252.894,97
Benfica Construções e Incorporações Ltda	34.293.449/0001-07						
BSB Administração e Participações Ltda - ME	38.067.443/0001-72	1.315.095,13	40.288.980,51	71.797.637,04	55.768.183,68	7.893.258,29	177.063.154,65
CIM Construtora e Incorporadora Moradia Ltda	00.618.934/0001-91						
Construtora Santa Tereza Ltda	32.905.499/0001-72						
EGA- Administração, Participações e Serviços Ltda	00.690.271/0001-16	808.042,64	927.080,00				1.735.122,64
EPS Prest. De Serv. Na Constyrução Civil Ltda - ME	01.599.752/0001-83						
Grupo OK Construções e Empreend. Ltda - EPP	24.934.309/0001-17	135.929,91	20.096,54				156.026,45
JB Gestora de Ativos e Participações S/A	10.464.809/0001-28						
KBR Construções e Participações S/A	04.091.698/0001-59	26.168.106,92	58.707.535,79	15.410.437,53	3.705.112,65	1.044.649,87	105.035.842,76
LCC Empreendimentos e Construção Ltda - ME	22.933.956/0001-89	17.204.825,29	57.087.939,53	37.709.888,88	19.982.138,48	435.978,63	175.582.605,81
Macondo Construções e Participações S/A	09.547.204/0001-11			19.367.588,25	38.419.998,81	31.041.212,75	88.828.799,81
Magnum Construções e Incorporações S/A	15.330.785/0001-38				42.157.215,97	110.004.785,65	152.162.001,62
Manifesto Construções e Incorporações S/A	06.888.894/0001-84	52.467,73	3.894.977,12	8.832.469,81	10.038.625,40	11.308.076,71	34.126.616,77
Media Construções e Administração S/A	09.562.712/0001-79			47.459.096,96	80.138.337,45	91.542.779,36	219.140.213,77
MJ Construções e Incorporações S/A	33.447.491/0001-72			56.579.968,57	9.922.456,04	17.357.608,63	83.860.033,24
Palma Construções e Incorporações S/A	09.581.542/0001-70		28.268.976,91	71.785.510,00	78.215.121,96	62.373.825,40	240.643.434,27
Partpar - Administração e Participações	03.082.089/0001-70			905.826,05	1.635.172,51	126.222,82	2.667.221,38
Pneus OK Ltda	25.629.791/0001-44						
Saenco - Saneamento e Construções Ltda	26.424.275/0001-46						
Data Construções e Projetos Ltda	01.346.121/0001-52	53.731.504,16	11.944.571,06	7.080.466,66	7.037.563,06	3.227.602,99	83.021.707,93
Grupo OK Construções e Incorporações Ltda EPP	01.535.160/0001-06						
LCC Construções e Participações S/A	03.847.352/0001-75						
<b>Total</b>		<b>99.415.971,78</b>	<b>201.140.157,46</b>	<b>346.181.784,72</b>	<b>347.019.926,01</b>	<b>379.517.836,10</b>	<b>1.373.275.676,07</b>

(ii)A Autoridade Fiscal considerou o pedido de prorrogação de prazo meramente protelatório, isso porque ao solicitar a prorrogação, o Recorrente solicitou um prazo de 90 dias para “estipulação de prazo para finalização desses trabalhos”.

A Autoridade Fiscal relata, no item 366 do TVF, que “Entretanto, apesar da lavratura de diversos Termos de Reintimação Fiscal e após o deferimento de inúmeros pedidos de prorrogação de prazo para entrega dos documentos, nem todos os itens solicitados foram apresentados à fiscalização, ou seja, não se comprovou a causa ou identificou-se os beneficiários de todos os pagamentos constantes das intimações”.

Portanto por ter apresentado um histórico de falta de colaboração com a Fiscalização, justifica o entendimento que o pedido de prorrogação de prazo teria caráter apenas protelatório.

Além dos mais, o Recorrente não apresentou na impugnação e também no recurso voluntário a escrituração, inclusive do conta-corrente contábil, o que demonstra que o arbitramento do lucro nos anos-calendário 2012 e 2013 foi correto,

**v) Exclusão das receitas declaradas em DCTF, percentual de presunção e lançamentos de CSLL, PIS e Cofins**

**Receitas da empresa Grupo OK Construções e Incorporações:**

No item 5.5 do voto do Relator (“Do indevido lançamento das receitas da empresa autuada declaradas em DCTF”), o Relator ratifica o seu entendimento que o que deveria ser lançado seriam eventuais omissões de receita apenas do próprio Recorrente, e para isso deveriam ser apurados os tributos devidos com base na DIMOB apresentada pelo Recorrente descontando-se os valores confessados em DCTF.

O Relator entendeu que os tributos confessados em DCTF pelo Recorrente superariam os tributos apurados com a aplicação do percentual de presunção de 32% sobre a receita declarada em DIMOB, e que, portanto, a autuação deveria ser cancelada em relação à receitas apuradas com base na DIMOB encaminhada pelo Recorrente.

Ocorre que o Colegiado entendeu que a receita que deveria ser apurada deveria ser a totalidade dos valores declarados pelas empresas, já que o entendimento foi que compunham uma unidade empresarial, que foi denominada de grupo econômico, cuja tributação foi atribuída ao Recorrente como contribuinte.

Portanto, foram consideradas como receita a totalidade dos valores declarados em DIMOB e as receitas de incorporação imobiliária informadas pelas empresas, tendo sido deduzidos a totalidade dos valores declarados em DCTF, o que incluiu os valores declarados em DCTF pelo Recorrente.

Portanto mantém-se a decisão anterior do colegiado quanto a inclusão das receitas declaradas em DIMOB pelo Recorrente.

**Percentual de presunção de lucro de 32%**

O Recorrente alega erro material no lançamento pela utilização de 32%, porque ao apurar a base tributável não teria considerado as diferentes atividades exercidas pelas empresas: locação e incorporação imobiliária. Alega que as receitas das pessoas jurídicas LCC Participações S/A, LCC Empreendimentos e Construção Ltda – ME e Data Construções e Projetos Ltda exerciam as atividades de loteamento de terrenos, construção e incorporação imobiliária e venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda sob os quais o percentual de presunção de lucro seria de 8% e não de 32%.

Ocorre que a DRJ já havia constatado que, ao contrário do que alega o Recorrente, a Autoridade Fiscal utilizou para apuração da base de cálculo dos tributos o percentual de presunção de 32% para receitas de aluguel e de 8% para as atividades de incorporação imobiliária. E no caso das empresas LCC Participações S/A, LCC Empreendimentos e Construção Ltda – ME e

Data Construções e Projetos Ltda, o percentual de presunção aplicado foi de 32% porque as empresas recebiam receitas de aluguel. Confira-se:

DO ALEGADO ERRO MATERIAL NO LANÇAMENTO PELA INDEVIDA UTILIZAÇÃO DO PERCENTUAL DE 32%

A empresa alega que “A autoridade fiscal incorreu em erro material na lavratura da presente autuação fiscal. Isso porque, ao apurar a base de cálculo tributável pelo regime do lucro presumido para os anos de 2009, 2010 e 2011 e pelo lucro arbitrado para os anos de 2012 e 2013, desconsiderou os percentuais aplicáveis de acordo com as atividades desenvolvidas. Da análise das atividades desenvolvidas pelas empresas cujas receitas fora atribuídas a Impugnante, verifica-se que essa está submetida ao percentual de 8% sobre as suas receitas para fins de cálculo da base de cálculo presumida do IRPJ, estando submetida ao percentual de 32% apenas parte de suas atividades”. Segundo ela, “a fiscalização não respeitou o critério adotado pelas empresas consideradas como inexistentes de fato e reclassificou ao arrepio da Lei essas atividades como se todas fossem submetidas ao mesmo percentual”.

No entanto, a autoridade fiscal informa no TVF que “O ANEXO 26 consolida as informações das Declarações de Informação sobre Atividades Imobiliárias (DIMOB) e os ANEXOS 27 e 28 consolidam as informações prestadas pelo contribuinte em relação às receitas de incorporação imobiliária. As receitas dos anos 2009 a 2011 estão sujeitas ao percentual de Lucro Presumido de 32% (Aluguéis) e 8% (incorporação imobiliária). As receitas de 2012 e 2013 estão sujeitas ao percentual de Lucro Arbitrado de 38,4% (Aluguéis) e 9,6% (incorporação imobiliária), conforme estabelece a legislação a seguir”.

Como se vê os percentuais de apuração do lucro arbitrado foram aplicados de acordo com as informações prestadas pela própria impugnante, ou seja, “38,4% (Aluguéis) e 9,6% (incorporação imobiliária), conforme estabelece a legislação”.

Quanto às empresas LCC Construções e Participações S/A, LCC Empreendimentos e Construção Ltda. ME e Data Construções e Projetos Ltda., que, segundo a impugnante, exercem atividades “estritamente vinculados à atividade de loteamento de terrenos, construção e incorporação imobiliária e venda de imóveis construídos”, as receitas geradas por elas foram classificadas na modalidade de alugueis tendo em vista que, como consta na impugnação, elas “realizam as incorporações de unidades imobiliárias, sendo que o **pagamento destas construções e incorporações das unidades imobiliárias são feitos com a exploração comercial desses imóveis** e eventualmente de outros” (grifei). Temos então que as receitas geradas advêm da exploração comercial dos imóveis, ou seja, de aluguel.

No recurso voluntário, o Recorrente alega que houve equívoco da DRJ e que as empresas LCC e DATA realizavam a construção e incorporação de diversos imóveis de propriedade da empresa Grupo OK, cujo pagamento era realizado pela cessão desses imóveis para exploração

por aquelas empresas. Os aluguéis eram pagos à empresa Grupo OK (recorrente) que pagava aquelas empresas pelas construções e incorporações realizadas. E que embora as empresas LCC e DATA tenham declarado em DIMOB os recebimentos dos locatários, os valores corresponderiam, na verdade em pagamentos pela empresa Grupo OK:

640. No desenvolvimento das suas atividades de loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e venda de imóveis construídos, a Recorrente Grupo OK Construções e Incorporações Ltda.(PROPRIETÁRIA) e as empresas LCC Construções e Participações S/A (e LCC Empreendimentos e Construção Ltda. ME) e Data Construções e Projetos Ltda.(CONSTRUTORAS/INCORPORADORAS) realizam as incorporações de unidades imobiliárias, sendo que o pagamento destas construções e incorporações das unidades imobiliárias são feitos com a exploração comercial desses imóveis e eventualmente de outros.

641. Nesse ponto, equivocou-se a DRJ ao considerar que as receitas geradas com as construções e incorporações das unidades imobiliárias equivaleriam a aluguel.

642. Explica-se. As empresas LCC e DATA realizavam a construção e incorporação de diversos imóveis de propriedade da empresa Grupo OK, a qual pagava a atividade realizada pela LCC e DATA cedendo os imóveis para exploração dessas empresas. Assim, em que pese originalmente esses valores serem pagos a título de aluguel para a empresa Grupo OK, eram recebidos pelas empresas LCC e DATA a título de pagamento do Grupo OK pelas construções e incorporações realizadas, como evidenciam os contratos anexos. Comefeito, as receitas auferidas pelas empresas LCC e DATA embora declaradas como decorrentes de locação, já que esse era o contrato firmado com os locatários, eram decorrentes da contraprestação da empresa Grupo OK - proprietária dos imóveis - pelas construções e incorporações realizadas pela LCC e pela DATA (construtoras).

Entendo que não assiste razão ao Recorrente.

Os valores recebidos pelas empresas LCC e DATA tinham como origem os locatários pelo pagamento do aluguel e não o Recorrente, corretamente informadas em DIMOB encaminhados por aquelas empresas.

Há que se destacar que não há movimentação financeira da empresa Grupo OK que dê suporte ao argumento que os valores recebidos por LCC e DATA seriam pagamentos pela construção e incorporação dos imóveis locados.

Portanto rejeita-se o argumento de erro na aplicação do percentual de presunção de 32%.

#### Improcedência do lançamento de CSLL, PIS e COFINS

O Recorrente alegada que os lançamentos reflexos de CSLL, PIS e COFINS seriam indevidos pelas mesmas razões que o seriam o lançamento do IRPJ.

Considerando que o lançamento de IRPJ foi mantido, e como os fatos geradores são exatamente os mesmos para a apuração da CSLL, PIS e COFINS, devem ser mantidas essas exações.

**vi) Responsabilidade tributária solidárias de Luiz Estevão de Oliveira, Luiz Estevão de Oliveira Neto, Cleuci Meireles Estevão de Oliveira, Cleucy Meireles de Oliveira, Fernanda Meireles Estevão de Oliveira Resende e Ilca Maria Estevão de Oliveira.**

A Autoridade Fiscal atribuiu responsabilidade solidária às pessoas físicas LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA e LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA NETO, CLEUCI MEIRELES ESTEVÃO DE OLIVEIRA, CLEUCY MEIRELES DE OLIVEIRA, FERNANDA MEIRELES ESTEVÃO DE O. RESENDE, ILCA MARIA ESTEVÃO DE OLIVEIRA LIRA com fundamento legal nos artigos 124, I, e 135, III, do CTN.

O fundamento fático apontado foi a atuação em conjunto na formação do grupo econômico de fato, com o fim de buscar a encomia indevida de tributos e a blindagem patrimonial. A Autoridade Fiscal relata que, de acordo com documentos que constam nos autos (contratos sociais, respostas às intimações, contratos de mútuo, procurações, e etc.) a administração do grupo econômico era feito em conjunto pelo sr. Luiz Estevão de Oliveira Neto e seus familiares, e apesar da aparência formal das empresas, as evidências comprovariam que a empresa Recorrente e seus sócios criaram uma estrutura fraudulenta, com a utilização de interpostas pessoas (“laranjas”) e pessoas jurídicas inexistentes (“de fachada”) com o objetivo de fraudar execuções fiscais e utilizar-se de benefícios tributários indevidos.

Pelo que constam das robustas provas apresentadas pela Fiscalização, não resta dúvida que a estrutura utilizada pelo grupo econômico, com a constituição de empresas apenas com o fim de burlar decisões judiciais e utilizar-se indevidamente de tributação mais favorecida pelo fracionamento da receita, não poderia ser realizada sem o concurso das pessoas físicas arroladas como responsáveis tributários solidários.

Aliás o próprio sr. Luiz Estevão de Oliveira Neto e seus familiares figuram como um dos sócios das várias empresas que integram o grupo econômico e a movimentação financeira daquelas empresas é controlada pelo sr. Luiz Estevão de Oliveira Neto, por meio de procurações.

Assim, há de ser mantida a responsabilidade tributárias solidárias das pessoas físicas com fundamento no artigo 124, I, do CTN.

Em relação a responsabilidade tributária solidária com fundamento no art. 135, III, do CTN, apesar das pessoas físicas figurarem como sócias de empresas integrantes do grupo econômico, com exceção do sr. Luis Estevão de Oliveira Neto que possuía procuração para a movimentação financeiras das empresas (Anexo 04 do TVF), a Autoridade fiscal não comprovou a atuação individual daquelas pessoas no ilícito, tendo apenas afirmado, de forma genérica, o seguinte:

400. Nesse contexto, restou constatado que o GRUPO OK e seus administradores criaram pessoas jurídicas artificiais (de fachada, de prateleira, de passagem, existentes apenas no mundo jurídico), utilizadas indevidamente de acordo com a

conveniência desse conglomerado, para, dentre outros: pulverizar receitas e desviá-las para empresas de fachada, muitas vezes em nome de interpostas pessoas (“laranjas”); burlar a legislação tributária; dificultar a fiscalização, no conjunto, do grupo econômico; frustrar execuções fiscais; blindar patrimônios; elidirem-se da proibição de contratação com o poder público; e explorar economicamente bens tornados indisponíveis.

Portanto, por não terem sido caracterizados individualmente os atos administrativos realizados pelas pessoas físicas com fraude à lei ou estatuto social, exceto em relação ao sr. Luiz Estevão de Oliveira Neto, que tinha a procuração para a movimentação financeira das empresas, LUIZ ESTEVÃO DE OLIVEIRA, CLEUCI MEIRELES ESTEVÃO DE OLIVEIRA, CLEUCY MEIRELES DE OLIVEIRA, FERNANDA MEIRELES ESTEVÃO DE O. RESEND e ILCA MARIA ESTEVÃO DE OLIVEIRA LIRA devem ser excluídas da responsabilidade tributária solidária fundamentada no art. 135, III, do CTN.

É o que me coube relatar do voto da maioria que divergiu do voto do Relator originário.

(Assinado Digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Com todo respeito à Fiscalização, que atuou com dedicação e trabalho árduo em procedimento fiscal de extrema complexidade, e aos Conselheiros que votaram de maneira diversa, venho apresentar declaração de voto, de forma sintética, sobre quatro pontos constantes do acórdão proferido pela Turma:

1. Nulidade da autuação por erro na identificação do sujeito passivo;
2. Exigência de IRRF (35%);
3. Arbitramento de receitas nos anos de 2012 e 2013; e
4. Responsabilidade tributária, nos termos dos arts. 124 e 135 do Código Tributário Nacional (CTN).

### **Nulidade da autuação por erro na identificação do sujeito passivo:**

Nesse primeiro ponto, assim consta da autuação fiscal, no Termo de Verificação Fiscal (TVF):

11. Conforme descrito neste TVF e na representação supracitada, a fragmentação e a criação em série de pessoas jurídicas pelo grupo econômico, apesar da aparente roupagem de legalidade, está envolta em processos de simulação que

tiveram por objetivo burlar, não apenas medidas judiciais, mas também a legislação tributária.

12. Mais especificamente, cabe registrar que, com o emprego de um modus operandi similar, tendo como **principal alicerce o patrimônio registrado em nome do GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA**, sociedades sem capacidade econômica foram montadas com o fito de, dentre outros, fraudar execuções fiscais e dificultar a fiscalização, do grupo econômico. Nesse processo, o GRUPO OK também buscou garantir benefícios tributários indevidos ao tentar se esquivar do correto enquadramento da tributação com base no lucro real por intermédio da pulverização de receitas entre pessoas jurídicas.

13. Diversos aspectos observados pela fiscalização corroboram o entendimento supracitado, revelam a tentativa de desmembramento de uma unidade econômica e denunciam a existência de má-fé e de abuso de personalidade jurídica. Dentre esses aspectos encontram-se:

...

14. Ressalta-se que questões relacionadas a simulações de negócios jurídicos e confusão patrimonial são devidamente tratadas neste TVF em itens específicos, cabendo salientar que em diversas ocasiões, como a abaixo transcrita, **a Justiça Federal reconheceu a existência de transferências irregulares e a utilização indevida de imóveis no âmbito do grupo econômico em questão:**

[...]

Todavia, não há como negar que se está diante de hipótese configuradora de fraude à execução, porquanto os contratos de compra e venda, de administração e locação, o primeiro entre o Grupo Ok e BSB, o segundo entre INOVAR e Grupo OK e o último entre BSB e LCC estão a evidenciar transferência de patrimônio e renda de empresa executada e, com isso, fadados a frustrar, muito provavelmente, os direitos da credora, União Federal. **(Agravo Instrumental 261145920104010000/DF/TRF 1a Região)**

[...]

15. Mediante a transferência paulatina e irregular do faturamento do GRUPO OK para outras pessoas jurídicas, e com a utilização de uma estrutura fraudulenta, recheada de interpostas pessoas ("**laranjas**") e **empresas "de fachada"**, o grupo econômico produziu uma confusão patrimonial de tal ordem que impossibilitou não só a identificação do patrimônio de cada pessoa jurídica, mas também a individualização dos fatores de produção associados a cada uma delas.

16. A despeito de toda uma estrutura formal, que buscava simular a existência de empreendimentos autônomos, independentes, verificou-se que, isoladamente, pessoas jurídicas vinculadas ao grupo econômico em tela não possuíam diversos fatores de produção, nem funcionavam como empreendimentos de fato.

Somente no conjunto, com a reunião dos fatores de produção de cada uma dessas “empresas” é que prevaleceria a existência de uma unidade econômica.

17. No presente caso, a empresa que está no cerne da unidade econômica do GRUPO OK é a GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA, proprietária de mais de 1.000 (mil) imóveis na capital federal, principal detentora de bens e responsável pela maior parte das receitas do grupo econômico. Com declarações fiscais esvaziadas, que não espelham seu verdadeiro faturamento e traduzem manobras fraudulentas promovidas por seus administradores para ocultar receitas transferidas artificialmente para outras pessoas jurídicas, o GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES buscava fazer revezamentos na interposição da exploração de atividades econômicas.

18. Nesse contexto e levando em consideração a realidade fática observada, a fiscalização optou por imputar obrigações tributárias para a figura de maior expressão no grupo econômico, a GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA.

19. **Não faria sentido imputar** lançamentos para pessoas jurídicas já declaradas como “de fachada” pela justiça, ou para “empresas” inexistentes de fato, sobretudo quando resta comprovado que **a movimentação financeira dessas teóricas empresas não é oriunda do capital, nem das próprias receitas dessas “empresas”, mas principalmente da utilização de imóveis em nome do GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA.** Esse fato foi por diversas vezes analisado pela Justiça Federal, conforme abaixo:

Atingida pela indisponibilidade, seu presidente e acionista detentor da quase totalidade do capital social, criou diversas **empresas em nome dos filhos e de pessoas de sua confiança**, todas com o mesmo ou análogo objeto social: a construção, a incorporação e a administração imobiliárias. Para tais empresas desviou os recursos provenientes dos milhares de imóveis (apartamentos e salas e prédios comerciais) até então prometidos à venda, além das máquinas e equipamentos, ou seja, desviou ativos do GRUPO OK.

[...] [Doc. 08 do ANEXO 01 – **Decisões Judiciais**]

20. Diante da patente confusão patrimonial que permeia as pessoas jurídicas objeto deste Auto de Infração, atribuir responsabilidade por lançamentos tributários a empresas “de fachada”, inexistentes de fato, seria coadunar com as simulações e fraudes perpetradas pelo GRUPO OK e seus administradores.

21. Cumpre ressaltar que o Código Tributário Nacional (Lei Nº 5.172, de 25/10/1966) determina que o lançamento tributário deve ser vinculado a uma unidade econômica ao abordar a capacidade tributária de sociedades irregulares:

Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:

[...]

III – de estar a pessoa jurídica **regularmente constituída**, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

...

25. Isto posto, em virtude das constatações feitas pela fiscalização e das particularidades que envolveram pessoas jurídicas objeto deste Auto de Infração, elegeu-se o GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA – EPP para figurar no polo passivo de obrigações tributárias relacionadas à omissão de receitas e ao pagamento sem causa e a beneficiário não identificado das seguintes pessoas jurídicas: ANA ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES AS BENFICA CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA; BSB ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA – ME; CIM CONSTRUTORA E INCORPORADORA MORADIA LTDA; CONSTRUTORA SANTA TEREZA LTDA; DATA CONTRUÇÕES E PROJETOS LTDA; EGA – ADMINISTRAÇÃO, PARTICIPAÇÕES E SERVIÇOS LTDA; GRUPO OK CONSTRUÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA – EPP; GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA – EPP; JB GESTORA DE ATIVOS E PARTICIPAÇÕES S/A; KBR CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A; LCC EMPREENDIMENTOS E CONSTRUÇÃO LTDA – ME; MACONDO CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A; MANIFESTO CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES S/A; MÉDIA CONSTRUÇÕES E ADMINISTRAÇÃO S/A; MJ CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES S/A; PALMA CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A; PARTPAR ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA; PNEUS OK LTDA; SAENCO – SANEAMENTO E CONSTRUÇÕES LTDA.

Essa é a acusação que fundamentou o Grupo OK como “Contribuinte” da obrigação tributária.

A recorrente, em síntese, alega equívoco na definição do Grupo Ok como contribuinte.

Pois bem.

Há determinação legal sobre a definição de “Contribuinte”.

#### **CTN:**

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa **obrigada ao pagamento** de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O **sujeito passivo** da obrigação principal diz-se:

I - **CONTRIBUINTE**, quando tenha **relação pessoal e direta** com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - **RESPONSÁVEL**, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Ainda no CTN há o que a determinação legal acima prevê como obrigação que decorreu de expressa previsão legal, Art. 124 e 135, do CTN:

Art. 124. São **solidariamente obrigadas**:

I - as pessoas que tenham **interesse comum** na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II – as pessoas expressamente designadas por lei.

...

Parágrafo único. **A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.**

...

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

...

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Os dispositivos legais citados acima estão transcritos por terem sido eles que foram utilizados pela Fiscalização para a responsabilização solidária, que se verá mais adiante.

Cabe deixar claro que aqui só está se analisando a definição da empresa GRUPO OK como Contribuinte (Art. 121, Parágrafo único, I, do CTN), somente,

Existência de obrigação tributária e responsabilidade solidária das demais pessoas não se está analisando no presente momento.

Prosseguindo, como já citado, a definição de quem é Contribuinte – características, requisitos - consta em determinação legal (Art. 121, Parágrafo único, I, do CTN).

Essa definição é tão importante que o próprio CARF possui várias Súmulas, demonstrando a importância da diferenciação entre Contribuinte (Art. 121, Parágrafo único, I, do CTN) e Responsável (Art. 121, Parágrafo único, II, do CTN), como por exemplo:

Súmula CARF nº 172

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

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de **contribuinte** não possui legitimidade para questionar a **responsabilidade** imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Continuando, de forma sintética, passo a relacionar os motivos de entender haver equívoco na definição do GRUPO OK como Contribuinte (Art. 121, Parágrafo único, I, do CTN).

A atuação do Fisco visa verificar o adimplemento, ou não, de obrigações tributárias.

Cabe registrar pontos interessantes, a Fiscalização acusa:

- As sociedades são inexistentes (apesar de continuarem a existir);

- As sociedades são dirigidas por laranjas (apesar de terem como sócios “filhos e familiares” do fundador do grupo), o que é de estranhar, pois “laranjas” são utilizados para serem futuros responsáveis – tributária e penalmente - por ilícitos;
- A ausência de capacidade econômica nas imobiliárias, será o CRECI?

Ressalte-se que a “tentativa” de desmembramento de uma unidade econômica (visando, talvez, escapar da tributação pelo Lucro Real), a existência de má-fé e de abuso de personalidade jurídica devem ser atacados pelo Fisco, que deve provar, de forma clara e precisa essas ocorrências.

Novamente, ressalte-se, que aqui se trata de verificação de descumprimento de legislação tributária.

A questão tratada no Agravo Instrumental 261145920104010000/DF/TRF 1a Região refere-se à locação de imóvel já penhorado, o que é vedado, onde se determinou o depósito de alugueres que a INOVAR Construções e Empreendimentos Imobiliários Ltda recebeu da União Federal, por aluguel de imóvel pertencente ao GRUPO OK.

Ponto crucial está demonstrado na motivação que levou a Fiscalização a definir o Grupo OK como Contribuinte (Art. 121, Parágrafo único, I, do CTN), o GRUPO OK:

18. Nesse contexto e levando em consideração a realidade fática observada, a **FISCALIZAÇÃO OPTOU POR IMPUTAR OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS PARA A FIGURA DE MAIOR EXPRESSÃO NO GRUPO ECONÔMICO**, a GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA.

“Opção” tem a ver com escolha e o Fisco Tributário não possui poder de escolha, pois não deve agir de forma discricionária, mas somente de forma vinculada, como determina o CTN:

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

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

Aqui já há um grave equívoco na definição quanto ao Contribuinte da obrigação (Art. 121, Parágrafo único, I, do CTN).

Continuando, como já citado acima, é o CTN quem determina o critério para se definir que pessoa, física ou jurídica, é o Contribuinte:

Art. 121....

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - **CONTRIBUINTE**, quando tenha **relação pessoal e direta** com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

Fica claro que não é por que a pessoa jurídica **é a de maior “EXPRESSÃO” no grupo econômico**, como procedeu o Fisco, que ela deve ser conceituada como Contribuinte.

E que EXPRESSÃO é essa? Econômica, de poder de decisão; de maior patrimônio?

Só é Contribuinte a pessoa, jurídica ou física, que tenha relação direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, como determina o CTN.

Só que o fato gerador – situação fática descrita em Lei que quando ocorre faz surgir a obrigação tributária – ocorreu em outras pessoas jurídicas.

Essas outras pessoas jurídicas é que tinham relação direta com o fato gerador, pois praticaram atos (aluguel, venda, com contratos, em cartórios, receberam) que fizeram surgir a obrigação tributária de pagar o tributo.

Esse é um motivo para anular o lançamento, por erro na eleição do sujeito passivo Contribuinte (Art. 121, Parágrafo único, I, do CTN).

A Fiscalização afirma que não faria sentido imputar lançamentos para pessoas jurídicas já declaradas como **“de fachada” pela justiça**, ou para **“empresas” inexistentes de fato**.

Primeiramente, como já citamos, o próprio CTN prevê e determina como deve ser a ação do Fisco quando se depara com situação em que está fiscalizando empresa que praticou o fato gerador, mas verificou que há outra pessoa, jurídica ou física, que não praticou o fato gerador, mas deveria ser responsabilizada.

Art. 121. ...

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

...

II - **RESPONSÁVEL**, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei....

...

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham **interesse comum** na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II – as pessoas expressamente designadas por lei.

...

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

...

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

...

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Ressalte-se que o Responsável tributário terá sua reponsabilidade de forma solidária, sem benefício de ordem, ou seja, responde como fosse e da mesma forma que o Contribuinte que praticou o fato gerador.

A Fiscalização afirma, também, que as empresas foram definidas como de fachada ou inexistentes de fato pelo Poder Judiciário, mas para haver reflexos nessa imputação o Fisco deveria demonstrar decisões judiciais transitadas em julgado que dissolvessem tais empresas, que decidissem dessa forma, que as empresas não existiriam.

Registre-se, com todo respeito, que o Art. 126, do CTN, trata de capacidade tributária, instituto muito diferente de definição e responsabilização tributária (Arts. 121, 124 e 135, do CTN)

Por esses motivos, referentes somente a eleição do sujeito passivo Contribuinte, relatados aqui de forma sintética, votei pela nulidade da autuação.

#### **Exigência do IRRF:**

Há no lançamento a exigência de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), com fundamento no Art. 674, do Decreto 3.000/1999, Regulamento do Imposto de Renda (RIR).

Art. 674. Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a **beneficiário não identificado**, ressalvado o disposto em normas especiais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).

§ 1º A incidência prevista neste artigo aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, **quando não for comprovada a operação ou a sua causa** (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

§ 2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 2º).

§ 3º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 3º).

Como está claro, em síntese, a exigência, com alíquota elevada, surge quando há pagamentos:

A beneficiário não identificado; e/ou

Em que a operação ou a causa não for comprovada.

No TVF a Fiscalização assim descreveu o procedimento fiscal:

363. Em decorrência dos procedimentos fiscais instaurados nas pessoas jurídicas mencionadas anteriormente, **ESTAS foram intimadas** a apresentar, dentre outros, informações contábeis em meio digital e os livros diário e razão. Em resposta, foram apresentados, à exceção da CIM CONSTRUTORA E INCORPORADORA MORADIA LTDA, apenas os livros-caixa, sob a alegação de que adotaram o regime de tributação pelo lucro presumido com escrituração do livro caixa. Dessa forma, com base nos lançamentos contábeis constantes dos livros-caixa, **constatou-se que o contribuinte realizou diversos pagamentos a terceiros** por meio das referidas pessoas jurídicas.

364. Para fins de identificação das transações lançadas nos livros-caixa, **AS PESSOAS JURÍDICAS FORAM INTIMADAS a apresentar os documentos comprobatórios dos pagamentos efetuados**, conforme listagens anexas aos respectivos Termos de Intimação Fiscal – TIF de cada pessoa jurídica. As “empresas” também foram intimadas a apresentar planilhas contendo a identificação dos beneficiários e a causa dos pagamentos.

365. O que se buscou, e não poderia ser de outra forma, **foi verificar se o beneficiário ofereceu os respectivos rendimentos à tributação**. Para tanto, é fundamental conhecer tanto o beneficiário quanto a que causa os valores foram pagos.

366. Entretanto, apesar da lavratura de diversos Termos de Reintimação Fiscal e após o deferimento de inúmeros pedidos de prorrogação de prazo para entrega dos documentos, **NEM TODOS** os itens solicitados foram apresentados à fiscalização, ou seja, **não se comprovou a causa ou identificou-se os beneficiários de todos os pagamentos** constantes das intimações.

367. Os documentos referentes aos itens abaixo não foram aceitos porque, embora identifiquem o beneficiário, não detalham as causas dos pagamentos. De acordo com os documentos apresentados, **referidos pagamentos teriam sido feitos ao Conservatório Brasileiro de Música**.

...

368. Foram realizados, portanto, diversos pagamentos sem causa e sem identificação do beneficiário, os quais serão objeto de lançamento relativo ao Imposto sobre a Renda Retido na Fonte que deixou de ser recolhido em função de tais pagamentos. Dessa forma, não tendo sido comprovada, através de documentação hábil e idônea, a motivação e identificação dos respectivos beneficiários das saídas desses recursos, lavrou-se o presente Auto de Infração.

369. Ressalte-se que aqui, o sujeito passivo GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA, em essência, assume a condição de “RESPONSÁVEL” pelos tributos que deveriam ser pagos pelos beneficiários dos pagamentos. Isso

em decorrência da sua inação em identificar os beneficiários e nos franquear a que título os desembolsos ocorreram.

370. O art. 674 do RIR/99 prevê a incidência do IRRF sobre pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa. A alíquota aplicável é de 35%, cabendo o reajustamento da base de cálculo conforme § 3º do art. 674. Assim sendo, os pagamentos serão considerados líquidos, cabendo o reajustamento dos mesmos, sobre o qual recairá o imposto.

A Recorrente se insurge contra a exação.

Pois bem.

A Fiscalização atesta que quem **fez** os pagamentos – tidos como a beneficiários não identificados ou sem causa – foram as empresas **intimadas**.

Alguns desses pagamentos foram, inclusive, **confirmados** pelo Fisco, como atestado pelo Fisco.

Só que no momento de definir quem seria o a pessoa jurídica Contribuinte da tributação a Fiscalização elencou outra pessoa jurídica, **que não fez os pagamentos e não foi intimada para esclarecer os pagamentos**, o Grupo OK.

E ainda define o Grupo Ok como Responsável. É Contribuinte ou Responsável?

A Fiscalização afirma que houve “inação” do Grupo OK em identificar os beneficiários e informar a que título os desembolsos ocorreram, mas a empresa Grupo OK, conforme informa a Fiscalização, **não realizou os pagamentos e não foi intimada para prestar esclarecimentos**.

Devido a esses fatos, incabível essa exigência sobre essa pessoa jurídica, motivo de se dar provimento ao recurso, pois a Lei define que é Contribuinte quem **paga** e não presta a devida informação quando devidamente **intimado**.

#### **Arbitramento de receitas nos anos de 2012 e 2013:**

O Lucro da Recorrente foi arbitrado, para os anos de 2012 e 2013.

#### **Decreto 3.000/1999:**

Art. 529. A tributação com base no **lucro arbitrado** obedecerá as disposições previstas neste Subtítulo.

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

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

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

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
- b) determinar o lucro real;

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

...

Art. 532. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art.

394, § 11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso I.

Essa foi a justificativa da Fiscalização para utilização do arbitramento do lucro:

373. Como já mencionado nos itens anteriores, foi constatado que o contribuinte GRUPO OK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA realizou diversos procedimentos ilegítimos com o objetivo de transferir suas receitas a pessoas jurídicas de fachada. Desta maneira, as receitas pertencentes ao sujeito passivo foram fragmentadas, no sentido de dificultar a ação da justiça e das autoridades fazendárias.

374. Constatado que o contribuinte optou indevidamente pela tributação com base no lucro presumido nos anos de **2012 a 2013**, uma vez que a receita bruta dessa empresa ultrapassou R\$ 48.000.000,00 em cada um dos anos de 2011 a 2013, **este foi intimado a apresentar o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR)** e o Recibo de Transmissão da Escrituração Contábil Digital (ECD). Vencido o prazo concedido ao contribuinte, os itens solicitados não foram apresentados.

375. No dia 02/12/2014 o contribuinte apresentou uma solicitação de prorrogação de prazo, mas a mesma possui caráter apenas protelatório.

376. **O prazo inicialmente concedido, de 20 dias**, não foi utilizado ao menos para se iniciar o atendimento do requerido pela fiscalização. Ao contrário, serviu apenas para a produção de um documento pleiteando um prazo adicional de 90 dias, novamente, não para atendimento da intimação e, sim para “estipulação de prazo para finalização desses trabalhos”.

377. Dessa forma, indeferiu-se a dilação de prazo pleiteada por entendermos, a partir dos fatos narrados acima, que esse período adicional não seria efetivamente utilizado para atendimento à intimação. Destaque-se também que é uma prática do contribuinte sempre solicitar prorrogações de 30, 60, 90 dias, mesmo para documentos que já deveriam estar à disposição da fiscalização.

Pois bem.

Conforme relatado pela Fiscalização, a Contribuinte foi intimada para apresentar o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e o Recibo de Transmissão da Escrituração Contábil Digital (ECD), em um prazo de 20 dias.

Ou seja, a Fiscalização determinou que a Contribuinte refizesse toda sua contabilidade, inserindo dados de todas essas empresas, pois considerou a operação como uma só, em um prazo de 20 dias.

Vencido o prazo a Fiscalização não concedeu prorrogação, pois, nos dizeres do Fisco:

O procedimento não foi iniciado, dentro desses 20 dias;

Não havia razão de conceder mais prazo, por ser uma prática do contribuinte sempre solicitar prorrogações de 30, 60, 90 dias.

Devido a essa não apresentação, o Lucro foi arbitrado, já que o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e o Recibo de Transmissão da Escrituração Contábil Digital (ECD) não foram disponibilizados.

Conforme consta do voto vencido, há várias decisões do CARF no sentido que a Fiscalização deve dar prazo razoável para o refazimento da escrituração contábil.

O prazo de 20 dias para refazimento da escrituração contábil de tantas empresas, referente a dois anos, não é razoável.

Quanto às suposições de que o procedimento não foi iniciado e a probabilidade de conduta anterior se repetir tratam-se de suposições e mesmo assim o prazo razoável deveria ter sido concedido, a fim de se evitar questionamento futuros.

Em razão do exposto, equivocado o arbitramento, motivo de se dar provimento ao recurso nesse ponto.

**Responsabilidade tributária, nos termos dos arts. 124 e 135 do Código Tributário Nacional (CTN):**

Como já transcritos, há dispositivos na legislação tributária para responsabilizar pessoas físicas e jurídicas.

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham **INTERESSE COMUM** na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II – as pessoas expressamente designadas por lei.

...

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

...

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

...

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Como consta da legislação acima, para responsabilizar pessoas há a necessidade da Fiscalização demonstrar, de forma individual, o “**interesse comum**” e/ou os “**atos praticados**” por cada responsável.

Sem essa demonstração cabal não há como responsabilizar pessoas físicas e jurídicas.

Ressalte-se que ser familiar não é prova de “interesse comum” na situação que constitua o fato gerador.

Curioso é que a Fiscalização aponta como responsáveis supostos “laranjas” familiares – inclusive esposa e filhos – do patriarca da família.

“Laranjas” em regra geral são usados no cometimento de ilícitos por terceiros, ficando os “laranjas” com as responsabilidades.

Também curioso é que a Fiscalização conceitua as várias empresas como inexistentes e de fachada, mas utiliza a relação de sócios dessas empresas que supostamente não existem, os chamados “laranjas”, para imputar-lhes responsabilidade.

Assim, em síntese, pela ausência de demonstração do interesse comum, pela ausência de demonstração dos atos praticados, pelo equívoco na eleição do Contribuinte, voto em dar provimento ao recurso, para afastar a responsabilidade solidária com base nos Arts. 124 e 135, do CTN.

(Assinado Digitalmente)

Marcelo Oliveira