



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16095.720046/2018-12
ACÓRDÃO	1302-007.546 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CRISTALERIA BRUXELAS INDÚSTRIA E COMÉRCIO EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2014

EXCLUSÃO DO SIMPLES. LANÇAMENTO FISCAL. SÚMULA CARF n 77¹.

A possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo de exclusão do Simples não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão.

VEDAÇÃO DE COMPORTAMENTO CONTRADITÓRIO.

Não pode o particular acolher a entrada das Autoridades Públicas, como se estivesse colaborando com elas e, somente depois de a Administração realizar todo o seu trabalho de investigação e de elaboração do crédito tributário, alegar que não teria autorizado, o que significaria *venire contra factum proprium*, comportamento contraditório que o Direito não admite.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PESSOA JURÍDICA. LEGITIMIDADE PARA RECORRER.

Por falta de legitimidade para representar as pessoas físicas e jurídicas arroladas como responsáveis tributários, não se conhecem das alegações veiculadas pela Contribuinte principal quanto à exclusão de terceiros do polo passivo da obrigação tributária.

FALTA DE ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E LIVROS. ARBITRAMENTO. NÃO CABIMENTO DO AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO. INTELIGÊNCIA DA SÚMULA CARF nº 96.

¹ **Súmula CARF nº 77.** A possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo (ADE) de exclusão do Simples não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

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

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

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

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. ARTIGO 8º DA LEI 14.689/23². RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO PARA 100%.

Com base no artigo 106, II, “c” do Código Tributário Nacional (“CTN”)³ e no artigo 8º da Lei nº 14.689, de 2023, o qual prevê nova redação para a qualificação da multa, menos gravosa para o contribuinte sancionado, deve haver a aplicação da retroatividade benigna.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PESSOAL. ARTIGO 135, INCISO III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOAS. CABIMENTO.

Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, quando demonstrado, a partir do conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados ostentavam a condição de administradores de fato da autuada, bem como que houve interposição fraudulenta de pessoa em seu quadro societário.

GRUPO ECONÔMICO DE FATO. INSERÇÃO DE INTERPOSTAS PESSOAS. RESPONSÁVEIS DE FATO. INTERESSE COMUM. ARTIGO 124, INCISO I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA.

² **Art. 8º** O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:
“Art. 44. [...]”

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado 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, e passará a ser de:

[...]

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício”.

³ **Art. 106.** A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: [...]

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

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

A constatação de grupo econômico de fato composto por pessoas jurídicas, apenas formalmente, distintas, que constituem uma única universalidade, conjugada com a interposição de terceiros nos quadros societários de tais pessoas jurídicas, autoriza a imposição da responsabilidade tributária solidária, conforme previsão do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, aos responsáveis de fato pela gestão e prática dos atos que constituem os fatos geradores das obrigações tributárias, por configuração do interesse comum.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, em rejeitar as preliminares de nulidade, e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para redução da multa qualificada ao patamar de 100% e para afastar o agravamento da multa, nos termos do relatório e voto da relatora. Em relação à responsabilidade tributária, por maioria de votos, em manter a responsabilidade atribuída aos recorrentes, nos termos do relatório e voto da relatora, vencida a Conselheira Natália Uchôa Brandão, que votou por afastar a responsabilidade atribuída à Carmem Maria Rogatis Fonseca, à Maria Lúcia de Rogatis Fonseca Nunez, e à Fernanda Rogatis Nunez.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin – Relatora

Assinado Digitalmente

Sérgio Magalhães Lima – Presidente

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

RELATÓRIO

1. 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 (e-fls. 10.094/10.147); de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (e-fls. 9.944/9.996); de Contribuição para o PIS/PASEP (e-fls. 9.895/9.942); de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS (e-fls. 10.046/10.092); e de Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador (e-fls. 9.998/10.044); relativos ao ano-calendário de 2014 e cujos débitos correlatos restaram formalizados no montante total de R\$ 4.281.783,46, os quais, a rigor, abrangem a cobrança dos respectivos tributos (principal), a incidência de juros de mora e, ainda, a aplicação da multa qualificada agravada no percentual de 225%, a seguir discriminados:

	TRIBUTO (principal)	JUROS DE MORA	MULTA	TOTAL
IRPJ	327.733,19	135.010,55	737.399,67	1.200.143,41
CSLL	158.279,91	65.237,79	356.129,76	579.647,46
PIS	95.261,03	40.142,46	214.337,25	349.740,74
COFINS	439.666,48	185.273,22	989.249,52	1.614.189,22
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL	146.555,39	61.757,66	329.749,58	538.062,63
TOTAL				4.281.783,46

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

“PIS/PASEP:

INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO

INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Constatou-se a existência de um grupo econômico de fato voltado à prática de fraudes tributárias, tendo como modus operandi: (1) a interposição de pessoa jurídica em operações mercantis envolvendo a fabricação e comércio de artigos de vidro, objetivando a quebra da cadeia do IPI e a omissão de receitas através da segregação do faturamento, com o propósito de diminuir ou até mesmo eximir os reais titulares de tais operações do pagamento dos tributos delas decorrentes; e (2) a utilização de uma terceira pessoa jurídica interposta, com o intuito único de

registrar parte dos funcionários (segregação da massa salarial) e não recolher as devidas contribuições, acumulando débitos milionários.

Em linhas gerais, o objetivo do grupo econômico identificado era manter a CRISTALERIA BRUXELAS como uma empresa regularmente inscrita no Simples Nacional e utilizar outras duas empresas (NRFU e DECORLIZ) para para abrigar dívidas e despesas além de omitir o real faturamento da autuada.

Em relação ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e os reflexos (CSLL, PIS, COFINS e CPRB), constatou-se que a CRISTALERIA BRUXELAS declarava e recolhia intencional e fraudulentamente os valores sobre o SIMPLES NACIONAL e a NRFU emitia notas fiscais inidôneas e sem valor para acobertar as operações da BRUXELAS.

Assim, a Cristaleria Bruxelas fora excluída do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – SIMPLES NACIONAL por meio do Ato Declaratório Executivo SRRF08/EASIN nº 002, de 16 de Abril de 2018 e, mesmo após intimado, por vontade própria ou impossibilidade contábil, não fez jus à faculdade dada ao contribuinte de escolha da forma de recolhimento do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, conforme dispõe o §2º do Artigo 32 da Lei Complementar 123/2006 (Vide e-Processo 16095.720010/2018-21).

Desta forma, a receita oriunda das notas fiscais emitidas no CNPJ da CRISTALERIA BRUXELAS serão objeto de Auto de Infração para a cobrança do IRPJ e reflexos na modalidade do Lucro Arbitrado conforme detalhado no item 8 do Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais, uma vez que não faz jus ao benefício do Regime Simplificado. Artigo 197 do Decreto 3.000/99 (RIR/99):

Art. 197. A pessoa jurídica excluída do SIMPLES sujeitar-se-á, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas (Lei nº 9.317, de 1996, art. 16).

Em tempo, cabe dizer que arbitramento do lucro a partir da Receita Bruta Conhecida, com relação ao IRPJ, traz como reflexos a insuficiência de recolhimento/declaração da CSLL, do PIS, da COFINS e da CPRB, cujas bases de cálculo derivam da mesma Receita Bruta utilizada para apuração do IRPJ.

Todos os fatos estão minuciosamente descritos e comprovados no RELATÓRIO FISCAL – GRUPO ECONÔMICO DE FATO e no TERMO DE VERIFICAÇÃO E CONSTATAÇÃO DE INFRAÇÕES FISCAIS anexos a este Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2014	194.117,94	225,00
28/02/2014	191.560,05	225,00
31/03/2014	340.495,67	225,00
30/04/2014	297.971,28	225,00

31/05/2014	379.327,76	225,00
30/06/2014	328.448,12	225,00
31/07/2014	290.216,27	225,00
31/08/2014	391.790,23	225,00
30/09/2014	536.009,05	225,00
31/10/2014	744.347,78	225,00
30/11/2014	70.580,46	225,00
31/12/2014	53.725,79	225,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre Entre 01/01/2014 e 31/12/2014:

Art. 61, § 3º, da lei nº9.430/96

Arts. 1ªda Lei Complementar nº7/70

Arts. 2º, inciso I, e 9ªda Lei nº9.715/98

Arts. 2ªda Lei nº9.718/98

Art. 3º, da Lei nº9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2ªda Medida Provisória nº2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº11.196/05 e pelo art. 15 da Lei nº11.945/09

Art, 8ªda Lei 9.715/98

Art. 8º, inciso I, da Lei nº9.715/98

Art. 79, da Lei nº11.941/2009

Art. 18 da Medida Provisória nº2.158-35/01, com a redação dada pelo art. 1ªda Lei nº11.933/09

Art. 44, §§ 1ºe 2º, da Lei nº9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº11.488/07

INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO

INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Constatou-se a existência de um grupo econômico de fato voltado à prática de fraudes tributárias, tendo como *modus operandi*: (1) a interposição de pessoa jurídica em operações mercantis envolvendo a fabricação e comércio de artigos de vidro, objetivando a quebra da cadeia do IPI e a omissão de receitas através da segregação do faturamento, com o propósito de diminuir ou até mesmo eximir os reais titulares de tais operações do pagamento dos tributos delas decorrentes; e (2) a utilização de uma terceira pessoa jurídica interposta, com o intuito único de registrar parte dos funcionários (segregação da massa salarial) e não recolher as devidas contribuições, acumulando débitos milionários.

Em linhas gerais, o objetivo do grupo econômico identificado era manter a CRISTALERIA BRUXELAS como uma empresa regularmente inscrita no Simples Nacional e utilizar outras duas empresas (NRFU e DECORLIZ) para para abrigar dívidas e despesas além de omitir o real faturamento da autuada.

Em relação ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e os reflexos (CSLL, PIS, COFINS e CPRB), constatou-se que a CRISTALERIA BRUXELAS declarava e recolhia intencional e fraudulentamente os valores sobre o SIMPLES NACIONAL e a NRFU emitia notas fiscais inidôneas para acobertar as operações da BRUXELAS.

Quando a BRUXELAS utiliza a NRFU como interposta pessoa jurídica para segregar seu faturamento e assim manter-se fraudulentamente no Simples Nacional, ela incorre na infração definida como omissão de receitas, uma vez que não emitia (ela mesma) as notas fiscais para amparar as operações mercantis. De tal sorte que o artigo 283 do Decreto 3.000/99 define:

“Art. 283. Caracteriza omissão de receita ou de rendimentos, inclusive ganhos de capital, a falta de emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações de venda de mercadorias, prestação de serviços, operações de alienação de bens móveis, locação de bens móveis e imóveis ou quaisquer outras transações realizadas com bens ou serviços, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação (Lei nº 8.846/94, art. 2º).”

O acórdão 14-75.637 da 7ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Ribeirão Preto ocorrido em 22/12/2017 reafirma o entendimento fazendário conforme ementa a seguir:

“VENDA SEM EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS. OMISSÃO DE RECEITA.

Evidencia omissão de receita a comprovação de vendas de mercadorias sem a respectiva emissão de documentos fiscais, inclusive, em várias situações, lançando mão da utilização de notas fiscais de empresas de fachada (noteiras)”.

Com efeito, as notas fiscais emitidas pela NRFU são consideradas inidôneas segundo o artigo 394, inciso II do Decreto 7.212/10 por conterem informações inexatas a respeito do real emitente do documento fiscal, uma vez que suas operações, conforme já comprovado, eram na verdade da BRUXELAS.

Art. 394. É considerado inidôneo, para os efeitos fiscais, fazendo prova apenas em favor do Fisco, sem prejuízo do disposto no art. 427, o documento que:

(...)

II - omita indicações exigidas ou contenha declarações inexatas;

Do exposto, o faturamento oriundo das notas fiscais emitidas no CNPJ da NRFU será considerado nos respectivos Autos de Infração, omissão de receitas da CRISTALERIA BRUXELAS pelos motivos de fato e de direito já expostos.

Todos os fatos estão minuciosamente descritos e comprovados no RELATÓRIO FISCAL – GRUPO ECONÔMICO DE FATO e no TERMO DE VERIFICAÇÃO E CONSTATAÇÃO DE INFRAÇÕES FISCAIS anexos a este Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2014	548.637,30	225,00
28/02/2014	726.721,00	225,00
31/03/2014	1.044.277,41	225,00

30/04/2014	1.159.502,45	225,00
31/05/2014	790.516,89	225,00
30/06/2014	650.848,91	225,00
31/07/2014	881.227,59	225,00
31/08/2014	1.234.637,66	225,00
30/09/2014	705.207,92	225,00
31/10/2014	659.956,28	225,00
30/11/2014	1.531.886,62	225,00
31/12/2014	903.540,86	225,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre Entre 01/01/2014 e 31/12/2014:

Art. 61, § 3º, da lei nº9.430/96

Arts. 1ºda Lei Complementar nº7/70

Arts. 2º, inciso I e 9ºda Lei nº9.715/98

Arts. 2ºda Lei nº9.718/98

Art. 8º, inciso I, da Lei nº9.715/98 Art. 24, § 2º, da Lei nº9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº11.941/09

Art. 79, da Lei nº11.941/2009 Art. 3º, da Lei nº9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2ºda Medida Provisória nº2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº11.196/05 e pelo art. 15 da Lei nº11.945/09

Art. 18 da Medida Provisória nº2.158-35/01, com a redação dada pelo art. 1ºda Lei nº11.933/09

Art. 44, §§ 1ºe 2º, da Lei nº9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº11.488/07”

CSLL:

OMISSÃO DE RECEITA

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL DEVIDA SOBRE RECEITAS DA ATIVIDADE OMITIDAS

[...]

FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL OU DO ADICIONAL

INFRAÇÃO: FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL

[...]

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre Entre 01/01/2014 e 31/12/2014:

Art. 61, § 3º, da lei nº9.430/96

Art. 2ºda Lei nº7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2ºda Lei nº8.034/90

Art. 2ºda Lei nº9.249/95

Art. 29 da Lei nº9.430/96

Art. 20 da Lei 9.249/95

Art. 22 da Lei nº10.684/03

Art. 3ºda Lei nº7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº11.727/08

Art. 28 da Lei nº9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº12.715/12.

Arts. 1º, 5º e 28 da Lei 9.430/96

Art. 44, §§ 1º e 2º, da Lei nº9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº11.488/07

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL:

INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA

[...]

Enquadramento Legal da Infração

Fatos geradores ocorridos entre Entre 01/01/2014 e 31/12/2014:

Art. 61, § 3º, da lei nº9.430/96

Art. 121, inciso I, da Lei nº 5.172/66.

Art. 2º da Lei nº 11.457/10.

Art. 9º da Lei nº 12.546/11 Art. 8º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 12.546/11, incluídos pelo art. 55 da Lei nº 12.715/12.

Art. 8º, caput, da Lei nº 12.546/11, com redação dada pelo art. 13 da Lei nº 12.844/13.

Anexo I à Lei nº 12.546/11, com denominação e alterações dadas pelo art. 2º da Lei nº 12.794/13.

Art. 8º, caput, da Lei nº 12.546/11, com redação dada pelo art. 55 da Lei nº 12.715/12.

Art. 44, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITAS SUJEITAS À CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA

[...]

Enquadramento Legal da Infração

Fatos geradores ocorridos entre Entre 01/01/2014 e 31/12/2014:

Art. 121, inciso I, da Lei nº 5.172/66.

Art. 2º da Lei nº 11.457/10.

Art. 9º da Lei nº 12.546/11 Art. 8º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 12.546/11, incluídos pelo art. 55 da Lei nº 12.715/12.

Art. 8º, caput, da Lei nº 12.546/11, com redação dada pelo art. 13 da Lei nº 12.844/13.

Anexo I à Lei nº 12.546/11, com denominação e alterações dadas pelo art. 2º da Lei nº 12.794/13.

Art. 8º, caput, da Lei nº 12.546/11, com redação dada pelo art. 55 da Lei nº 12.715/12.

Art. 9º, inciso III, da Lei nº 12.546/11 Art. 44, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07 Art. 61, § 3º, da lei nº9.430/96

COFINS:**INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO****INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA COFINS**

[...]

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre Entre 01/01/2014 e 31/12/2014:

Art. 61, § 3º, da lei nº9.430/96

Art. 8ºda Lei nº9.718/1998

Art. 1ºda Lei Complementar nº70/91; art. 2ºda Lei nº9.718/98

Art. 3ºda Lei nº9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2ºda Medida Provisória nº2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº11.196/05 e pelo art. 15 da Lei nº11.945/09

Art. 18 da Medida Provisória nº2.158-35/01, com a redação dada pelo art. 1ºda Lei nº11.933/09

Art. 44, §§ 1ºe 2º, da Lei nº9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº11.488/07

[...]

INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO**INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À COFINS**

[...]

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre Entre 01/01/2014 e 31/12/2014:

Art. 61, § 3º, da lei nº9.430/96

Art. 8ºda Lei nº9.718/1998

Art. 1ºda Lei Complementar nº70/91; art. 2ºda Lei nº9.718/98

Art. 24, § 2º, da Lei nº9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº11.941/09

Art. 3ºda Lei nº9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2ºda Medida Provisória nº2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº11.196/05 e pelo art. 15 da Lei nº11.945/09

Art. 18 da Medida Provisória nº2.158-35/01, com a redação dada pelo art. 1ºda Lei nº11.933/09

Art. 44, §§ 1ºe 2º, da Lei nº9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº11.488/07

IRPJ:

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

Razão do arbitramento no(s) período(s): 03/2014, 06/2014, 09/2014 e 12/2014
Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que o contribuinte notificado a apresentar os livros e documentos da sua escrituração, conforme Termo de Início de Fiscalização e termo(s) de intimação em anexo, deixou de apresentá-los.

Enquadramento Legal:

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

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

OMISSÃO DE RECEITA DA ATIVIDADE

INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITA DA ATIVIDADE

[...]

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre Entre 01/01/2014 e 31/12/2014:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Art. 281 do Decreto 3.000/99 Art. 530, inciso III do Decreto 3.000/99 (RIR/99)

Art. 530, inciso VI do Decreto 3.000/99 (RIR/99)

Art. 532 do Decreto 3.000/99 (RIR/99)

Art. 944 do Decreto 3.000/99 (RIR/99)

Art. 949 do Decreto 3.000/99 (RIR/99)

Art. 953 do Decreto 3.000/99 (RIR/99)

Art. 957 do Decreto 3.000/99 (RIR/99)

Art. 959 do Decreto 3.000/99 (RIR/99)

Art. 537 do RIR/99 Art. 283 do RIR/99

Art. 3º da Lei nº 9.249/95

Art. 5º da Lei nº 9.430/96

Art. 44, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

Art. 61, § 3º, da lei nº 9.430/96

RECEITAS DA ATIVIDADE

INFRAÇÃO: RECEITA BRUTA NA VENDA DE PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA

[...]

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre Entre 01/01/2014 e 31/12/2014:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Art. 61, § 3º, da lei nº 9.430/96

Art. 530, Inciso III do Decreto 3.000/99 (RIR/99)

Art. 530, Inciso VI do Decreto 3.000/99 (RIR/99)

Art. 537 do Decreto 3.000/99 (RIR/99)

Art. 944 do Decreto 3.000/99 (RIR/99)

Art. 953 do Decreto 3.000/99 (RIR/99)

Art. 957 do Decreto 3.000/99 (RIR/99)
Art. 959 do Decreto 3.000/99 (RIR/99)
Art. 197 do Decreto 3.000/99 (RIR/99)
Art. 949 do Decreto 3.000/99 (RIR/99)
Arts. 532 do RIR/99
Art. 3º da Lei nº 9.249/95
Art. 5º da Lei nº 9.430/96
Art. 44, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07”.

3. Com base no relatório do Acórdão recorrido nº 14-96.030, elaborado pela 10ª Turma da DRJ/RPO (e-fls. 11.850/11.891), a lide pode ser compreendida a partir do contexto fático-jurídico a seguir delineado:

“Relatório

Em ação fiscal direta em face do contribuinte em epígrafe, foram lavrados autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS, Cofins e Contribuição Previdenciária Patronal, às fls. 9.895-10.148 (todas as referências são à numeração do processo eletrônico), respectivamente, nos montantes de R\$ 1.200.143,41, R\$ 579.647,46, R\$ 349.740,74 e R\$ 1.614.189,22, em que se incluem multa de ofício qualificada e agravada no patamar de 225% e juros de mora calculados até 05/2018.

DA ACUSAÇÃO

2. No termo de verificação e constatação de irregularidade fiscal (fls. 8.695-8.775), a autoridade fiscal faz a acusação assim sintetizada nas suas palavras:

Ao longo deste Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais (TVCIF) será demonstrada a forma com que a empresa CRISTALERIA BRUXELAS INDUSTRIA E COMÉRCIO EIRELI – EPP, inscrita no CNPJ 05.636.104/0001-00, por meio de seu sócio RENATO RODRIGUES NUNEZ, CPF 112.258.508-00, montou um esquema envolvendo diversas pessoas, físicas e jurídicas, com o intuito básico de sonegar tributos, apresentando provas inequívocas de seu dolo, “modus operandi” e os prejuízos causados ao erário.

Ficou demonstrado no relatório “Grupo Econômico de Fato” (parte integrante do presente processo) que a Bruxelas faz parte de um grupo econômico cuja administração é realizada por membros de uma mesma família (Família Rogatis Nunez), principalmente por RENATO RODRIGUES NUNES, MARIA LÚCIA DE ROGATIS DA FONSECA NUNEZ (esposa de Renato), CARMEN MARIA ROGATIS FONSECA (irmã de Maria Lúcia e Cunhada de Renato) e FELIPE ROGATIS NUNEZ (filho mais velho de Renato).

O esquema montado utiliza-se de empresas “paralelas” com quadros societários interpostos e pratica diversos ilícitos tributários com o objetivo precípuo de frustrar o pagamento de tributos e contribuições

previdenciárias tomando para si uma vantagem de mercado abusiva e desleal e gerando distúrbios concorrenciais.

3. A título de esclarecimento, as empresas paralelas são a NRFU e a DECORLIZ, cuja precisa identificação consta do termo. Ademais, o relatório “grupo econômico de fato” está dividido em duas partes e estão localizados às fls. 211-311 e 6.564-6.651.

4. Vale também asseverar que a autoridade qualificou e agravou a multa de ofício e atribuiu responsabilidade tributária a diversas pessoas física e jurídicas, conforme detalharemos mais adiante.

5. Abaixo, seguem os fatos descritos pela autoridade que levaram às conclusões e imputação acima sintetizadas:

Diligência na Fiscalizada

6. Em 14/03/2017, foi realizada diligência fiscal no estabelecimento da fiscalizada. Por meio dessa diligência, foram tomados depoimentos de 11 (onze) funcionários. Foram encontrados e apreendidos documentos que demonstram a prática de ilícitos. Havia um caminhão em nome de NRFU.

Diligência e análise das operações da NRFU

7. A autoridade relata intimações e re-intimações a empresa e a seus sócios, bem como diligência na sede da empresa em que constata não estar estabelecida no local. Junta fotos em que podemos visualizar apenas um terreno e um portão. No mais, faz remissão ao relatório de grupo econômico sobre os demais fatos relativos à NRFU.

8. A autoridade aduz ainda que NRFU é sucessora da empresa individual Natassia Rogatis Faria Ultramari - EPP com a inclusão dos sócios Dario Ribeiro Santiago e Adevaldo Ribeiro Santiago. Natassia Rogatis Faria Ultramari, CPF 348.137.028-80, é sobrinha de Renato Rodrigues Nunez, sócio da Bruxelas.

9. No mais, quanto à NRFU, vale reproduzir os termos da própria autoridade fiscal:

- Não localização da N.R.F.U no endereço informado em seu CNPJ com declaração colhida de vizinho ao terreno indicado no qual diz nunca ter visto qualquer galpão ou produção no local (págs. 06 a 13);
- A NRFU encontra-se com sua situação cadastral na SEFAZ-SP como “INAPTO” e ainda assim emitindo notas fiscais para acobertar as operações de vendas da Cristaleria Bruxelas (págs. 14 e 15);
- Diversos documentos como extratos bancários, comprovantes de pagamentos, informes de rendimentos, entre outros foram encontrados na sede da Cristaleria Bruxelas (págs. 19 e 20);
- Na diligência feita na sede da Cristaleria Bruxelas foram encontrados 3.453 (três mil, quatrocentos e cinquenta e três) documentos de transporte/entrega/recebimento das mercadorias vendidas pela empresa NRFU em 2014 (págs. 21 a 25);

- Na mesma diligência, na sede da Bruxelas, também foram encontrados 437 (quatrocentos e trinta e sete) documentos referentes às despesas da NRFU em 2014 (págs. 26 a 31);

- As declarações de Imposto de Renda Pessoa física dos sócios da Cristaleria Bruxelas e dos supostos sócios da NRFU foram transmitidas pelo mesmo endereço MAC (endereço físico único do dispositivo eletrônico que enviou a declaração) (pg. 92).

Além destas, outras provas foram colhidas juntamente com fornecedores e clientes das empresas NRFU e Cristaleria Bruxelas nas quais pode-se concluir sem margens para dúvidas de que as decisões giravam sempre em torno do sócio da Bruxelas, Sr. Renato Rodrigues Nunez, inclusive como contato da empresa NRFU (págs. 40 a 91).

10. Conclui que a NRFU foi constituída apenas para fragmentar o faturamento da fiscalizada com o intuito de a manter nos limites do Simples Nacional, bem como quebrar a cadeia do IPI. Nesse aspecto, vale transcrever mais as seguintes considerações da autoridade:

Durante o procedimento fiscal constatou-se que a Cristaleria Bruxelas era a empresa que efetivamente produzia e comercializava todas as mercadorias, era a empresa operacional do Grupo Econômico de fato identificado.

Parte das vendas dos produtos fabricados era feita com notas fiscais emitidas pela própria Bruxelas. Ressalta-se que esta parte das vendas sempre ficava abaixo do valor limite de receita bruta necessária para permanência no SIMPLES NACIONAL.

A outra parte da produção da Bruxelas era vendida com notas fiscais emitidas pela NRFU a fim de não ultrapassar o limite de receita bruta ao qual a Bruxelas deveria se submeter para manter-se no SIMPLES NACIONAL. A simulação ocorre justamente porque as vendas eram na verdade da Bruxelas e não da NRFU. Esta, como vimos, é uma empresa inexistente de fato sem empregados registrados e localizada em um terreno vazio (ao lado da Bruxelas) utilizado como estacionamento e depósito da indústria de vidros.

Abaixo estão fotos tiradas em procedimento de Diligência Fiscal no endereço da NRFU e imagem do Google Maps do mesmo endereço:

[Seguiram-se as fotografias]

Diligência e análise das operações da DECORLIZ

11. A autoridade relata todas as etapas de intimação e reintimação da empresa DECORLIZ e dos seus sócios, que, aliás, não foram atendidas. Relata ainda sua visita física ao local cadastrado como sede da empresa, mas ela não estava lá estabelecida. Também registra o depoimento da responsável pela empresa estabelecida no local. No mais, vale reproduzir suas palavras:

Ao que se refere à Decorliz Comercial Ltda. – ME, CNPJ 03.044.001/0001-26, também se trata de uma empresa inexistente de fato utilizada pela Bruxelas para segregar sua massa salarial, a fim de reduzir fraudulentamente a tributação previdenciária.

Aqui, é interessante frisar que a Decorliz foi fundada inicialmente pelas Sras. Maria Lucia Rogatis Fonseca Nunez (esposa de Renato Rodrigues Nunez, sócio da Bruxelas) e sua irmã, Carmem Maria Rogatis Fonseca (mãe da Natassia Rogatis Faria Ultramari). Posteriormente, elas se retiraram da sociedade e atualmente os sócios são Luiz Henrique Vilela Santiago e Elaine Cristina Tristao Duro.

Em consulta ao Cadastro de Contribuintes de São Paulo (CADESP), constatou-se que a DECORLIZ apresenta a situação cadastral INAPTO e ocorrência fiscal “NÃO LOCALIZADA”, desde 30/04/2006 (Anexo 3.3).

Dentre as principais provas da inexistência de fato da Decorliz levantado no relatório GRUPO ECONÔMICO DE FATO, é válido ressaltar que (ver Relatório Grupo Econômico de Fato):

- A Decorliz não foi encontrada no endereço informado em seu CNPJ, no seu lugar funciona, atualmente, uma empresa de fabricação de próteses dentárias (págs. 93 e 94);
- Em consulta ao Cadastro de Contribuintes do ICMS SP (CADESP), a Decorliz encontra-se com a situação “INAPTO” com ocorrência fiscal “NÃO LOCALIZADA” (pg. 95);
- Em procedimento de diligência fiscal na sede da empresa Bruxelas, foram encontrados documentos das folhas de pagamento da Decorliz (págs. 96 e 97);
- Foram encontrados 312 (trezentos e doze) documentos de despesas da Decorliz na sede da Bruxelas, apesar da DIMOF do ano de 2014 indicar que não houve movimentação bancária da empresa no período (págs. 102 a 105);
- Encontrados também 427 (quatrocentos e vinte e sete) boletos de cobrança referentes à aquisição de embalagens pela Decorliz junto à “Edson Joaquim dos Santos” contendo a própria Decorliz como sacado no boleto, porém com endereço da Bruxelas no boleto bancário (pg. 110);
- As notas fiscais 003.123.905 e 003.137.807 emitidas pela empresa “Certisign Certificadora Digital S/A” para a empresa Decorliz com a indicação do e-mail rh@cristaleriabruelas.com.br nas informações complementares (pg. 133);
- DIRF’s da Decorliz eram preenchidas por funcionários da Bruxelas o que reforça o fato daquela empresa ser apenas uma interposta para cometimento de fraudes tributárias (págs. 135 e 136);

12. Seguem mais algumas considerações da autoridade:

A Cristaleria Bruxelas utiliza a empresa interposta Decorliz Comercial, sediada numa sala comercial e sem a mínima capacidade econômica,

financeira ou operacional, para segregar a sua massa salarial e assim manter-se fraudulentamente no regime simplificado. A empresa mantinha parte dos funcionários registrados na própria Bruxelas e outra parte registrada na Decorliz, porém, de fato, todos trabalhavam na indústria de vidros Cristaleria Bruxelas, situada à Estrada Antônio Jorge, no 700, Cidade Edson, Suzano-SP.

Conforme mencionado no item anterior, a Bruxelas segregava seu faturamento com a NRFU com a finalidade de enquadrar-se fraudulentamente no SIMPLES NACIONAL. Sob um olhar precipitado, pensar-se-ia que, uma vez enquadrada no SIMPLES NACIONAL, fosse mais vantajoso para a Bruxelas efetivamente registrar todos os funcionários regularmente no CNPJ da própria empresa, uma vez que a tributação previdenciária é mais vantajosa neste regime.

Entretanto, para manter-se no SIMPLES NACIONAL, a Bruxelas não poderia incorrer em qualquer das hipóteses constantes no artigo 29 da Lei Complementar 123/2006. E precisamente a alínea IX do referido artigo dispõe que, durante o ano-calendário, o valor das despesas pagas não pode superar em 20% (vinte por cento) o valor de ingressos de recursos no mesmo período.

Assim, tendo em vista que a receita bruta declarada pela Bruxelas era subfaturada (segregada com a NRFU), caso a empresa registrasse todos os funcionários em seu CNPJ, somente a despesa com funcionário ultrapassaria e muito o limite legal estipulado. Resta então clara a necessidade de utilizar a interposta pessoa jurídica, a Decorliz, para segregar sua massa salarial.

Como dito anteriormente, a Decorliz está sediada numa sala comercial de aproximadamente cinquenta metros quadrados onde funciona atualmente um laboratório de próteses dentárias e que segundo as declarações prestadas pelo Sr. Marcelo Gonçalves Barbosa (atual responsável pelo local, Anexo 2.52), o laboratório ocupa o local há aproximadamente dois anos, que o imóvel estava totalmente desocupado anteriormente, que não conhece a empresa Decorliz, mas que, por diversas oportunidades, oficiais de justiça e representantes da Fazenda Estadual já estiveram no local a procura da empresa. Algumas fotos foram registradas do local:

[fotos]

Tal como a NRFU, a Decorliz também é uma empresa inexistente de fato nos termos da IN RFB 1.634/2016 e, portanto, a representação para a baixa de ofício do seu CNPJ já foi providenciada.

Outros fatos que comprovam o grupo econômico:

13. Circularização junto à empresa VB Serviços, Comércio e Administração Ltda, provedora de serviços, dentre os quais o de distribuição de vale transporte. Por meio dessa circularização, constatou-se diversos fatos, informações e documentos relativos à DECORLIZ, mas que comprovam que as operações se davam com a

fiscalizada. Como exemplo: (i) nos sistemas de dados do cliente DECORLIZ, consta o endereço da fiscalizada e como responsável a gerente de recursos humanos da fiscalizada e (ii) notas fiscais em nome de DECORLIZ.

14. Também vale citar os seguintes fatos, assim descritos pela autoridade fiscal:

É mister observar alguns pontos que caracterizam definitivamente a relação entre as três empresas como a de um GRUPO ECONÔMICO DE FATO.

Em primeiro lugar ressalta-se a unidade de direção das três empresas concentradas na Cristaleria Bruxelas, no Sr. Renato Rodrigues Nunez e seu filho, Felipe Rogatis Nunez. Tal fato é comprovado pelas seguintes provas constantes nas páginas do relatório GRUPO ECONÔMICO DE FATO:

- Nos sistemas cadastrais da Air Products, fornecedora de oxigênio, consta como pessoa de contato da NRFU o Sr. Renato Nunez, sócio da Bruxelas (pg. 53);
- Nos sistemas cadastrais da Nacional Gás Butano Distribuidora Ltda., fornecedora de gás (GLP), constam como pessoas de contato da NRFU o Sr. Renato (sócio da Bruxelas) ou Felipe (filho de Renato), além do telefone da Cristaleria Bruxelas (11)47
- O Sr. Felipe Rogatis Nunez assinou como representante legal um Aditivo ao Contrato de Fornecimento de Gás Liquefeito de Petróleo e Comodato de Instalações nº MAUA/606/2015/00 firmado entre a Nacional Gás Butano e a NRFU (pg. 75);
- A empresa Companhia Ultragaz S.A, em procedimento de diligência fiscal, informou que as relações comerciais e negociações do cliente N.R.F.U eram feitas sempre com os contatos: "Renato Nunez (proprietário) e Felipe Nunez (filho do Renato) " (pg. 77);
- Em mensagem eletrônica da Ultragaz para o Felipe Nunez (felipe@cristaleriabruelas.com.br), aquela solicita uma Nota Fiscal de devolução da NRFU Comercial Atacadista para a Ultragaz e o destinatário da mensagem prontamente atende a solicitação por meio da emissão da NF 18.964 anexada na resposta ao e-mail (pg. 78)
- Em mensagem eletrônica assinada por "Felipe" e enviada pelo e-mail "felipe@cristaleriabruelas.com.br", ele questiona sobre como seria feita a diferença referente aos abastecimentos com aumento, que não tinham sido avisados. Em mensagem posterior, Gustavo Junji Kurita (da ULTRAGAZ) responde para Felipe: "ontem conversei com o Renato e será aplicado o desconto somente no abastecimento de ontem" Na mensagem seguinte, Felipe responde para Gustavo que confirmou com ele (Renato) (pg. 78);
- Nos sistemas cadastrais da Companhia Brasileira de distribuição, cliente da NRFU, consta como telefone de contato o número da Bruxelas, (11)4746-404 e como e-mail de contato o endereço renato.nunez@cristaleriabruelas.com.br (pg.82);
- Em contrato de fornecimento firmado entre a Companhia Brasileira de Distribuição e a NRFU, nos dados cadastrais do fornecedor consta como

Diretor/Gerente Nacional o Sr. Renato Rodrigues Nunez e o e-mail renato.nunez@cristaleriabruelas.com.br (pg.85);

- Identificado o acordo coletivo de trabalho vigente no período entre 01/12/2013 e 30/11/2015 o qual é único para as duas empresas Bruxelas e 46-4040 (pg. 64); Decorliz e é assinado pelo Sr. Renato Rodrigues Nunez, sócio da Bruxelas (págs. 124 e 125).

Aqui é importante ressaltar que o Sr. Felipe Rogatis Nunez, filho de Renato Rodrigues Nunez, durante o período compreendido entre 05/05/2009 e 23/06/2010, era sócio da Cristaleria Bruxelas. Posteriormente, fora excluído da sociedade e registrado como empregado na qualidade de Engenheiro Mecânico (CBO 2144-05) (Anexo 3.18). Situação que não condiz com os atos praticados por Felipe como vimos nos itens acima relacionados.

Outra importante característica deste grupo econômico de fato é a intercomunicação ou confusão patrimonial. Segundo o professor João Pedro Scazilli, confusão patrimonial é o “estado de promiscuidade verificado entre os patrimônios de duas ou mais pessoas, consequência da apropriação, por parte dos sócios, administradores, terceiros ou outras sociedades componentes de um grupo econômico, dos meios de produção de uma determinada sociedade” (SCALZILLI, João Pedro de Souza. Confusão Patrimonial nas Sociedades Isoladas e nos Grupos Societários: Caracterização, Constatação e Tutela dos Credores, p. 16). É exatamente o que as provas a seguir demonstram:

- Em depoimento prestado no dia 22/08/2017, o Sr. Ewerton Ruziska afirmou que trabalhou na Cristaleria Bruxelas no período entre janeiro/2010 e Junho/2016 (apesar de registrado na Decorliz) no endereço Estrada Antônio Jorge, nº 700 e que no terreno ao lado (Estrada Antônio Jorge, no 568) nunca existiu nenhuma empresa funcionando e que o local era utilizado para estocar pedras refratárias bem como estacionamento dos funcionários da Bruxelas (pg. 7);
- A NRFU, apesar de ser uma empresa comercial atacadista, concentrou 71% do total de compras do ano de 2014 em insumos para a fabricação de artigos de vidro, notadamente o oxigênio líquido e o gás liquefeito de petróleo (GLP). Como mencionado anteriormente, tais compras referiam-se na verdade a aquisições da Cristaleria Bruxelas (pg. 16);
- Em análise das vendas das empresas Cristaleria Bruxelas e NRFU, apurou-se que ambas empresas utilizavam os mesmos códigos de produtos para identificar suas mercadorias. Na verdade, como apontado, tratava-se não apenas de uma mera coincidência, mas de uma mesma metodologia de identificação dos ativos da empresa o que indica, mais uma vez, a confusão dos negócios das empresas Bruxelas e NRFU (pág. 18);
- Uma GARE (Guia de Arrecadação) em nome de RENATO RODRIGUES NUNEZ, sócio da Cristaleria Bruxelas, foi paga por meio de débito em conta corrente da NRFU apesar deste Senhor ter alegado em Termo de Declaração lavrado em 14/03/2017 que desconhecia a empresa NRFU. Tal

pagamento foi efetuado por FELIPE ROGATIS NUNEZ, filho de Renato (págs. 20 e 21);

- Foi encontrada uma planilha na sede da Bruxelas com o seguinte título: “QUANTIDADE DE PEÇAS PRODUZIDAS BRUXELAS/NATÁSSIA”. Vale lembrar que, como dito anteriormente, a NRFU Comercial Atacadista Ltda. – ME é a sucessão da empresa individual Natassia Rogatis Faria Ultramari - EPP com a inclusão dos sócios Dario Ribeiro Santiago e Adevaldo Ribeiro Santiago. Prova incontestável da intercomunicação das atividades das empresas Cristaleria Bruxelas e NRFU (pg. 32);

- No curso da diligência fiscal na sede da Bruxelas, registrou-se a presença de um caminhão VW/15190, placa FLU1695 no setor de expedição, o qual, segundo o consta no sistema RENAVAL, é de propriedade da empresa NRFU (pg. 33);

- A empresa Air Liquide, em procedimento de diligência fiscal, informou que o tanque abastecido quando vendido para a NRFU era o de número 1289, justamente localizado no endereço da Cristaleria Bruxelas (págs. 48 a 50);

- Encontrada também uma relação elaborada pelo prestador “Maimell Saúde Empresarial” contendo todas as pessoas que possuem o benefício de convênio médico. Nela contém funcionários das empresas Decorliz, Bruxelas e funcionários sem registro, porém o documento menciona que a empresa contratante é a Bruxelas (págs. 97 a 101);

- Comprovante de pagamento de despesa da Decorliz que indica a conta bancária da NRFU como sendo a conta utilizada para quitação do débito (pg. 105)

- O processo trabalhista 1002099-04.2015.5.02.0491 impetrado por Washington Aparecido Magina contra a Decorliz (1ª reclamada) e Bruxelas (2ª reclamada), alegando que trabalhava nesta última e era registrado na primeira. Além disso o seu termo de rescisão com a Decorliz fora assinado pela Sra. Sidnéia Rodrigues da Motta Artusi, Gerente de Recursos Humanos da Decorliz (pg. 120);

- Comunicado enviado ao Sindicato dos Vidreiros, referente à eleição da CIPA em 2014, as próprias empresas, Bruxelas e Decorliz, informam que estão situadas em um mesmo local (Estrada Antônio Jorge, 700, Cidade Edson, Suzano – SP) (pg.126); Conforme foi demonstrado, é notório o poder de controle exercido pela Cristaleria Bruxelas principalmente pelo seu sócio, Sr. Renato Rodrigues Nunez, e seu filho Felipe Rogatis Nunez.

Os registros cadastrais nos sistemas dos fornecedores da NRFU, a assinatura de contratos e aditivos, a assinatura em acordos coletivos de trabalho da Bruxelas e Decorliz demonstram claramente a centralidade da tomada de decisões. Além disso, os inúmeros boletos bancários (págs. 104 a 107) em nome da Decorliz com o endereço da Bruxelas demonstram que para os intervenientes de comércio do grupo, a Bruxelas era sempre a referência.

Características da fraude tributária

15. A autoridade relata que parte significativa das operações da fiscalizada foi fragmentada para a NRFU e DECORLIZ com diversas finalidades de fraude tributária:

15.1. Possibilitava a manutenção da fiscalizada dentro dos limites do regime favorecido no simples nacional e, assim, se favorecer ilicitamente em relação à apuração de IRPJ, CSLL, PIS, Cofins, IPI e CPP;

15.2. Sonegação do IPI, tendo em vista que o imposto era recolhido pela fiscalizada dentro do simples num percentual inferior ao da alíquota própria dos produtos industrializados e não era destacado nas vendas da NRFU por esta ter sido cadastrada como comercial atacadista;

15.3. Registro de obrigações previdenciárias na DEOCRLIZ, sem pagamento e em nome de laranjas;

Arbitramento

16. A tributação do IRPJ e da CSLL foi realizada por meio do lucro arbitrado tendo em vista que a fiscalizada, apesar de regularmente intimada, deixou de apresentar livros e documentos relativos à sua atividade. Foi adotada a receita bruta do grupo (a registrada em nome da fiscalizada e da NRFU) para fins de aferição do lucro presumido.

Das multas

17. As multas de ofício foram qualificadas e agravadas. A qualificação teve por fundamento a constatação da fraude já relatada. O agravamento foi fundamentado no não atendimento de intimação com prazo duas vezes prorrogado.

Responsáveis beneficiários da fraude

18. Conforme havíamos sinteticamente relatado, a autoridade fiscal atribuiu responsabilidade tributária em face de diversas pessoas jurídicas e físicas. Abaixo, segue a relação de pessoas e as considerações da autoridade:

Em linhas gerais, o objetivo do grupo era manter a Bruxelas como uma empresa “sadia” e utilizar as outras duas empresas, NRFU e Decorliz, para abrigar toda a parte “podre” do esquema fraudulento. Justamente por isso, essas empresas interpostas tinham em seu quadro societário “testas-de-ferro” os quais substituíram os sócios originais (integrantes da família) de ambas empresas bem como apresentaram um patrimônio inexistente (no caso da Decorliz) ou irrisório (no caso da NRFU). Desta maneira, os reais beneficiários do esquema fraudulento apostavam que eventual execução fiscal ficaria prejudicada.

Através do presente Procedimento Fiscal foi possível apurar que os reais beneficiários de todo o esquema fraudulento, montado com o intuito único de sonegar tributos, são:

- RENATO RODRIGUES NUNEZ;
- MARIA LÚCIA DE ROGATIS DA FONSECA NUNEZ (esposa de Renato);
- CARMEN MARIA ROGATIS FONSECA (irmã de Maria Lúcia, cunhada de Renato);
- FELIPE ROGATIS NUNEZ (filho de Renato e Maria Lúcia);
- FERNANDA ROGATIS NUNEZ (filha de Renato e Maria Lúcia);
- RENATA ROGATIS NUNEZ (filha de Renato e Maria Lúcia);
- PEDRO ROGATIS NUNEZ (filho de Renato e Maria Lúcia).

Os “testas-de-ferro” que atuavam em nome dos reais beneficiários são:

- ADEVALDO RIBEIRO SANTIAGO (sócio aparente da NRFU);
- DARIO RIBEIRO SANTIAGO (sócio aparente da NRFU);
- LUIZ HENRIQUE VILELA SANTIAGO (sócio aparente da Decorliz);
- ELAINE CRISTINA TRISTAO DURO (sócia aparente da Decorliz).

Além disso, conforme será demonstrado no tópico “DA BLINDAGEM PATRIMONIAL” constatou-se que os recursos obtidos em decorrência do esquema ilícito praticado, os reais beneficiários acumularam um grande patrimônio o qual foi, ao longo de um determinado tempo, transferido para empresas patrimoniais:

- BEQA PARTICIPAÇÕES EIRELI;
- DENARAU PARTICIPAÇÕES EIRELI;
- VANUA LEVU PARTICIPAÇÕES EIRELI;
- VITI LEVU PARTICIPAÇÕES EIRELI;
- MANAROLA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A;
- MONTEROSSO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A;
- RIOMAGGIORE EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A;
- VERNAZZA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A.

19. A autoridade relata ainda como se processou o “alaranjamento” de NRFU e DECORLIZ.

20. Noutro tópico, a autoridade relata a existência de blindagem patrimonial, que fundamentou a atribuição de responsabilidade a empresas constituídas com tal finalidade. Seguem suas considerações:

Ao longo do procedimento fiscal foi identificado que os reais beneficiários do Grupo Econômico de fato, por meio dos ilícitos praticados, acumularam um patrimônio considerável deixando as pessoas jurídicas desprovidas ou com pouco patrimônio com a clara intenção de “driblar” o fisco e outros credores.

O item A.III do RELATÓRIO GRUPO ECONÔMICO DE FATO detalha minuciosamente como se deu o processo de blindagem patrimonial dos reais beneficiários trazendo evidências e provas inquestionáveis de que o patrimônio acumulado é fruto de todo o esquema fraudulento arquitetado pelo grupo e encontra-se hoje em nome de “holdings” e empresas patrimoniais utilizadas na tentativa de blindagem dos bens.

O acortinamento do patrimônio adquirido por meio das fraudes identificadas utiliza empresas em nome dos filhos do sócio da Cristaleria Bruxelas, Renato Rodrigues Nunez com sua esposa e gerente financeiro da Bruxelas, Maria Lúcia de Rogatis da Fonseca Nunez. São eles: FELIPE ROGATIS NUNEZ, FERNANDA ROGATIS NUNEZ, PEDRO ROGATIS NUNEZ e RENATA ROGATIS NUNEZ.

16.1 DAS EMPRESAS PARTICIPANTES DA BLINDAGEM PATRIMONIAL

Basicamente, a estrutura de blindagem montada funciona da seguinte forma: cada um dos filhos do casal supracitado possui uma Empresa Individual de Responsabilidade Limitada em seu nome. A Renata é titular da BEQA Participações EIRELI; O Pedro é titular da DENARAU Participações EIRELI; O Felipe é titular da VANUA LEVU Participações EIRELI; e a Fernanda é titular da VITI LEVU Participações EIRELI.

Além disso, os irmãos RENATA ROGATIS NUNEZ e PEDRO ROGATIS NUNEZ são sócios e diretores de 4 (quatro) Sociedades Anônimas de Capital Fechado: MANAROLA Empreendimentos e Participações S.A; MONTEROSSO Empreendimentos e Participações S.A; RIOMAGGIORE Empreendimentos e Participações S.A; e VERNAZZA Empreendimentos e Participações S.A.

Uma breve descrição dos membros diretores das sociedades mencionadas: PEDRO ROGATIS NUNEZ, nascido em 01/12/1999 (16 anos na data de constituição das empresas), estudante, transmitiu sua primeira e única DIRPF (no 08/12.932.242) em 2017, referente ao ano-calendário 2016 na qual declarou possuir bens no montante de R\$1.073.000,00, sem qualquer menção ou explicação plausível para a origem de tais recursos a não ser a seguinte declaração: “ECONOMIA DE VÁRIOS ANOS”. Por sua vez, RENATA ROGATIS NUNEZ, nascida em 30/04/1997, (19 anos na data de constituição das empresas), estudante em idade ativa, tal como seu irmão Pedro, transmitiu sua primeira e única DIRPF (no 08/76.931.754) em 2017, referente ao ano-calendário 2016 na qual declarou possuir bens no montante de R\$808.395,73, sem qualquer menção ou explicação plausível para a origem de tais recursos a não ser a seguinte declaração: “ECONOMIA DE VÁRIOS ANOS”.

A seguir, um quadro-resumo das empresas:

Razão Social	Tipo	Titular / Sócio (Diretor)	Data Constituição	Endereço Cadastral	Telefone	CNAE principal
BEQA	EIRELI (Empresa Individual de Responsabilidade Limitada)	Renata	23/09/16	Av. Paulista, 1765 - 7º andar - conj. 72 - Bela Vista - São Paulo/SP	(11) 2575-1800	Holdings de instituições não-financeiras
DENARAU	EIRELI (Empresa Individual de Responsabilidade Limitada)	Pedro	23/09/16	Av. Paulista, 1765 - 7º andar - conj. 72 - Bela Vista - São Paulo/SP	(11) 2575-1800	Holdings de instituições não-financeiras
VANUA LEVU	EIRELI (Empresa Individual de Responsabilidade Limitada)	Felipe	23/09/16	Av. Paulista, 1765 - 7º andar - conj. 72 - Bela Vista - São Paulo/SP	(11) 2575-1800	Holdings de instituições não-financeiras
VITI LEVU	EIRELI (Empresa Individual de Responsabilidade Limitada)	Fernanda	23/09/16	Av. Paulista, 1765 - 7º andar - conj. 72 - Bela Vista - São Paulo/SP	(11) 2575-1800	Holdings de instituições não-financeiras
MANAROLA	S/A (Sociedade Anônima)	Renata e Pedro	03/11/16	Av. Paulista, 1765 - 7º andar - conj. 72 - Bela Vista - São Paulo/SP	(11) 2575-1800	Compra e venda de imóveis próprios
MONTEROSSO	S/A (Sociedade Anônima)	Renata e Pedro	03/11/16	Av. Paulista, 1765 - 7º andar - conj. 72 - Bela Vista - São Paulo/SP	(11) 2575-1800	Compra e venda de imóveis próprios
RIOMAGGIORE	S/A (Sociedade Anônima)	Renata e Pedro	07/11/16	Av. Paulista, 1765 - 7º andar - conj. 72 - Bela Vista - São Paulo/SP	(11) 2575-1800	Compra e venda de imóveis próprios
VERNAZZA	S/A (Sociedade Anônima)	Renata e Pedro	07/11/16	Av. Paulista, 1765 - 7º andar - conj. 72 - Bela Vista - São Paulo/SP	(11) 2575-1800	Compra e venda de imóveis próprios

No quadro acima, verifica-se que:

- As 8 (oito) empresas têm o mesmo endereço e o mesmo telefone;

- Cada um dos 4 (quatro) filhos possui uma empresa do tipo “EIRELI” (Empresa Individual de Responsabilidade Limitada), constituídas na mesma data e com o mesmo CNAE (holdings de instituições não-financeiras);
- Os dois filhos mais novos (Pedro e Renata), ambos estudantes, são os diretores das 4 (quatro) empresas do tipo “S/A” (sociedade anônima fechada), constituídas praticamente na mesma data e com o mesmo CNAE (compra e venda de imóveis próprios).

É mister observar que desde a data de sua constituição, as empresas acima não apresentaram qualquer movimentação bancária ou contábil, com exceção apenas das empresas VERNAZZA e RIOMAGGIORE que como veremos mais adiante já estão sendo utilizadas para blindar o patrimônio dos reais beneficiários do esquema fraudulento e apresentaram movimentação de bens imóveis em suas respectivas contabilidades, porém sem qualquer movimentação financeira em bancos.

Tal fato corrobora para o entendimento de que na verdade as empresas não exercem a função segundo seu objeto social, mas são usadas com o intuito precípua de ocultar ou distanciar bens adquiridos pelos reais beneficiários do GRUPO ECONÔMICO DE FATO. Vale dizer, não estão de acordo com o princípio contábil da Entidade que o qual reconhece a diferenciação entre o patrimônio da empresa e de seus sócios.

16.2 DA FORMA DE ATUAÇÃO Dito isso, passamos a descrever de que forma as empresas dos filhos do casal RENATO RODRIGUES NUNEZ e MARIA LÚCIA DE ROGATIS DA FONSECA NUNEZ estão sendo utilizadas para esconder o patrimônio da família. Em suma, o processo de blindagem acontece da seguinte forma:

1. Um dos filhos do casal adquire um imóvel de terceiros com pagamento de “origem desconhecida”;
2. Após a aquisição, é feita a transferência deste imóvel a uma das Sociedades Anônimas dos irmãos Pedro e Renata para aumento de capital por meio da emissão de novas ações da companhia no exato valor do imóvel transferido;
3. Com a posse dos títulos emitidos pela S.A, tais ações são utilizadas para aumentar o capital social da EIRELI cujo titular é ele mesmo, o dono do imóvel inicialmente transferido à S.A.

21. A autoridade relata de forma específica cada uma das blindagens, ou seja, aquelas para favorecer PEDRO ROGATIS NUNEZ, RENATA ROGATIS NUNEZ, FERNANDA ROGATIS NUNEZ, FELIPE ROGATIS NUNEZ.

22. Todas as pessoas, físicas e jurídicas, são enquadradas na responsabilidade tributária do art. 124, inciso I do CTN e as pessoas físicas RENATO RODRIGUES NUNEZ, MARIA LUCIA DE ROGATIS DA FONSECA NUNEZ, CARMEN MARIA ROGATIS FONSECA, FELIPE ROGATIS NUNEZ, FERNANDA ROGATIS NUNEZ, PEDRO ROGATIS NUNEZ, RENATA ROGATIS NUNEZ, LUIZ HENRIQUE VILELA SANTIAGO, ADEVALDO RIBEIRO SANTIAGO são enquadradas também na responsabilidade

peçoal do art. 135 da mesma codificação. No termo, a autoridade também tece minucioso arrazoadado para cada um dos enquadramentos.

DAS DEFESAS

23. Em razão do número expressivo de responsáveis tributários, optamos por inicialmente apresentar, em formato de tabela, as ciências e as impugnações. Segue com nomes abreviados:

Suj. Passivo	Ciência	Data Impugnação	Impugnação
CRISTALERIA	07/06/2018, fl. 10.331	06/07/2018, fl. 11.646	Fls. 11.700-11.761
N.R.F.U	21/06/2018, fl. 11.819	21/06/2018, fl. 11.796	Fls. 11.796-11.806
DECORLIZ	21/06/2018, fl. 11.795	21/06/2018, fl. 11.775	Fls. 11.775-11.785
BEQA	21/05/2018, fl. 10.349	20/06/2018, fl. 11.151	Fls. 11.155-11.205
DENARAU	21/05/2018, fl. 10.353	20/06/2018, fl. 10.986	Fls. 10.989-11.039
VANUA LEVU	21/05/2018, fl. 10.347	20/06/2018, fl. 11.077	Fls. 11.081-11.131
VITI LEVU	21/05/2018, fl. 10.351	20/06/2018, fl. 11.481	Fls. 11.487-11.537
MANAROLA	21/05/2018, fl. 10.355	20/06/2018, fl. 11.376	Fls. 11.382-11.438
MONTEROSSO	21/05/2018, fl. 10.357	20/06/2018, fl. 10.782	Fls. 10.785-10.839
RIOMAGGIORE	21/05/2018, fl. 10.359	20/06/2018, fl. 10.883	Fls. 10.886-10.942
VERNAZZA	21/05/2018, fl. 10.361	20/06/2018, fl. 10.679	Fls. 10.682-10.732
RENATO	22/05/2018, fl. 10.333	20/06/2018, fl. 11.311	Fls. 11.311-11.361
MARIA LUCIA	22/05/2018, fl. 10.335	20/06/2018, fl. 10.599	Fls. 10.599-10.656
CARMEN	22/05/2018, fl. 10.337	20/06/2018, fl. 10.447	Fls. 10.447-10.504
FELIPE	21/05/2018, fl. 10.339	20/06/2018, fl. 11.228	Fls. 11.228-11.283
FERNANDA	21/05/2018, fl. 10.341	03/07/2018, fl. 11.574	Fls. 11.576-11.630
PEDRO	21/05/2018, fl. 10.345	20/06/2018, fl. 10.379	Fls. 10.379-10.432
RENATA	21/05/2018, fl. 10.343	20/06/2018, fl. 10.531	Fls. 10.531-10.583
ADEVALDO	27/06/2018, fl. 10.371	22/06/2018, fl. 11.557	Fls. 11.559-11.572
LUIZ HENRIQUE	01/06/2018, fl. 10.363	20/06/2018, fl. 11.062	Fls. 11.062-11.075

24. Como não encontramos defesas e nem termos de verificação em relação ao Sr. Dario e à Senhora Elaine, baixamos o feito em diligência (fls. 11.841-11.844). Em resposta (fls. 11.845-11.846), a fiscalização destaca despacho (fl. 10.374) que precedentemente já apontava o fato de considerar não haver provas da responsabilidade das referidas pessoas.

25. Dessa forma, ao Senhor Dario Ribeiro Santiago e à Senhora Elaine Cristina Tristão Duro não foi atribuída responsabilidade tributária. Passamos, assim, a relatar a defesa dos sujeitos passivos.

26. Iniciamos pelo próprio contribuinte, Cristaleria Bruxelas, que aduziu as seguintes razões:

26.1. O auto de infração seria nulo, uma vez que a autoridade fiscal acusa o contribuinte de ter realizado operações simuladas mediante ajuste doloso, mas sem apresentar qualquer prova documental. Assim, carece de motivação e cerceia o seu direito de defesa. Ademais, o ato não é preciso quanto à descrição fática e o dispositivo legal infringido. Tudo isso macula o art. 142 do Código Tributário Nacional. Por fim, uma prática dolosa não pode ser presumida, mas sim comprovada, o que não teria ocorrido no presente feito.

26.2. O auto de infração é nulo também, porque guarda relação com o Ato Declaratório Executivo SRRF08/EASIN nº 02/2018, que é objeto de impugnação administrativa no processo nº 16095.720010/2018-21, ainda pendente de julgamento. Assim, por força do art. 151, III, do CTN, todos os créditos tributários decorrentes do referido ato estão suspensos; assim o presente auto de infração é nulo, porque visa à cobrança dos supostos créditos.

26.3. Igualmente alega nulidade do auto de infração, porque estaria esteado em entrada forçada, armada, de fiscais nas dependências da impugnante sem mandado judicial. Tal conduta da fiscalização fere o art. 5º, inciso XI, da Constituição Federal, conforme entendimento do STF (transcreveu jurisprudência da Corte).

26.4. As provas apresentadas pela fiscalização são nulas em razão da entrada forçada;

26.5. Ainda que tais provas não fossem consideradas nulas, não demonstram a existência de grupo econômico.

26.6. A impugnante não reconhece nenhuma das provas apresentadas, pois a fiscalização ficou mais de 4 (quatro) horas nas suas dependências sem ter detalhado nenhum dos documentos colhidos. A fiscalização teria tido tempo mais que suficiente para detalhar tais documentos, mas não o fez.

26.7. Nas planilhas indicadas pela autoridade fiscal como colhidas nas suas dependências, não há assinatura, nem identificação de quem as teria elaborado. Ademais, tais documentos poderiam ter sido obtidos em qualquer das localidades em que a fiscalização realizou diligências.

26.8. A fiscalização usa documentos de anos diversos do fiscalizado para construir um raciocínio distorcido acerca dos acontecimentos ocorridos em 2014.

26.9. Não consta do presente processo, termo de apreensão contendo o detalhamento dos documentos supostamente apreendidos.

26.10. Contesta a existência de grupo econômico. Afirma que depoimentos de terceiros sobre a situação atual de um imóvel relativo à NRFU não é capaz de retratar fatos de 2014. Tais pessoas não poderiam saber nada sobre fatos ocorridos em 2014. Ademais, não mereceria fé o depoimento de Vinicius

Fernandes dos Santos Silva, pois se diz morador da Rua São Carlos, número 301, esquina com o terreno, mas tal rua não possui o número 301 e nem faz esquina com o imóvel.

26.11. Em relação aos depoimentos de três pessoas colhidos pela autoridade fiscal de que estariam registrados na DECORLIZ, mas nunca trabalhado para a referida empresa e sim para a fiscalizada, a defesa aduz que tais pessoas jamais trabalharam para ela e que os depoimentos não foram colhidos no seu estabelecimento. Ademais, tais pessoas processaram a impugnante na justiça do trabalho, têm portanto interesse no reconhecimento do grupo econômico, mas tal reconhecimento não foi feito, num dos casos, conforme documento que junta aos autos.

26.12. O sócio-gerente da NRFU teria comprovado, por meio de fotos, que a empresa, de fato, teria operado, em 2014, na Estrada Antonio Jorge, nº 568, o que teria sido ignorado pela autoridade fiscal. Assim, a fiscalização teria usado apenas aquilo que melhor lhe conviesse para demonstrar um fantasioso grupo econômico.

26.13. Em relação à empresa DECORLIZ, a defesa contesta que documentos a ela relativos teriam sido localizados em seu estabelecimento. Aduz que a fiscalização não comprovou que os documentos estavam localizados nas suas dependências. No documento de apreensão elaborado pela autoridade fiscal não consta nenhum documento em nome de DECORLIZ. Alega que desconhece qualquer dos documentos apresentados pela fiscalização. Os documentos podem ter sido obtidos em qualquer dos endereços em que a fiscalização esteve. Cita planilhas sem assinatura e que poderiam ter sido confeccionadas por qualquer pessoa. Ainda que se admitisse que documentos tivessem sido encontrados nas suas dependências, aduz que a fiscalizada e a DECORLIZ mantiveram contrato de cessão industrial, conforme documento que anexa. Foram anexados documentos de anos diversos ao fiscalizado, que não servem para avaliar a realidade de 2014.

26.14. No parágrafo 110, busca refutar outros elementos apresentados pela fiscalização e reitera argumentos que já havia traçado em parágrafos anteriores.

26.15. Do parágrafo 113 ao 122, contesta a exclusão do Simples Nacional.

26.16. Do parágrafo 123 ao 129, aduz que a exclusão do Simples Nacional somente poderia produzir efeitos a partir de 01/01/2015, por aplicação do §1º, art. 29 da LC 123/06. Isso porque as infrações cometidas pelo contribuinte poderiam ser sanadas até o final de 2014, logo só poderiam ser constatadas ao final do ano-calendário.

26.17. Contesta a legalidade da multa por ser excessiva e desproporcional à infração cometida. A multa afronta o princípio da capacidade econômica do contribuinte (capacidade contributiva) e vedação ao confisco. Cita jurisprudência do STF.

27. Todas as impugnações apresentadas pelos responsáveis tributários apresentam razões atinentes à autuação, tanto questões preliminares relativas a supostas nulidades, quanto alegações de mérito. No entanto, não há nenhuma inovação em relação às razões apresentadas na peça do próprio contribuinte acima relatada. Isso posto, passamos a relatar as demais impugnações apenas em relação às matérias não tratadas na impugnação do contribuinte e faremos por grupos em razão da similaridade entre elas (na verdade, as peças que dividiremos em grupos além de similares, são cópias literais em boa medida umas das outras).

Impugnações de Pedro, Renata, Carmen, Maria Lúcia, Felipe, Renato e Fernanda

28. As impugnações apresentadas por Pedro, Renata, Carmen, Maria Lúcia, Felipe, Renato e Fernanda atacam os dois fundamentos da atribuição de responsabilidade, conforme razões que se seguem.

Inaplicabilidade do art. 124, I do CTN:

29. Não haveria consistência lógica, nem probatória, para enquadrar o impugnante no art. 124, I, do CTN;

30. A solidariedade não é um tipo autônomo de responsabilidade, mas sim uma forma de graduação entre os vários sujeitos passivos. Assim, o art. 124, I, do CTN não se presta a buscar terceiros para integrar o polo passivo tributário.

31. A expressão “interesse comum” constante do dispositivo significa interesses na concretização do fato gerador. Assim, pela doutrina citada, seria necessário, para enquadramento no art. 124, I, do CTN, o enquadramento do sujeito passivo como contribuinte.

Assim, jamais uma pessoa física poderia ser enquadrada no referido dispositivo relativamente aos tributos lançados, pois próprios de pessoa jurídica.

Inaplicabilidade do art. 135, III do CTN:

32. A responsabilidade requer prova do desempenho dos cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado e da prática de atos com “excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”. Todavia, não há prova que corrobora a alegação de conduta dolosa pelos impugnantes. Não há nos autos prova de terem praticado qualquer ato de administração de sociedade.

Impugnação de Luiz Henrique e Adevaldo

33. Luiz Henrique e Adevaldo alegam que não teriam participado da formação dos fatos geradores. Não são sócios, nem jamais participaram da formação do grupo econômico.

34. A atribuição de responsabilidade é nula, pois calcada em pressuposições e presunções, sem qualquer prova de que os fatos geradores foram praticados por DECORLIZ (no caso de Luiz Henrique) e NRFU (no caso de Adevaldo); assim, carece de fundamentação. A pretendida comprovação se dá com base em elementos

desprovidos de força probatória, como planilhas elaboradas por pessoas desconhecidas e depoimentos de vizinhos.

35. Contestam a aplicação do art. 124, I, do CTN com argumentos similares aos aduzidos por Pedro, Renata, Carmem, etc. Luiz Henrique aduz ainda que DECORLIZ jamais realizou industrialização de produtos e seria pessoa completamente estranha aos negócios de BRUXELAS.

36. Contestam a aplicação da responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN com argumentos similares (muitos literalmente idênticos) aos aduzidos por Pedro, Renata, Carmem, etc.

Impugnação de Decorliz e NRFU

37. Decorliz e NRFU alegam nulidade da atribuição de responsabilidade tributária com fundamento similar (na verdade, em grande medida há correspondência literal), ao apresentado por Luiz Henrique e Adevaldo.

38. Também aduzem fundamentos similares aos de Luiz Henrique e Adevaldo para a não aplicação da responsabilidade pelo art. 124, I, do CTN.

Impugnação de Vernazza, Denarau, Vanua Levu, BEQA e Viti Levu

39. Vernazza, Denarau, Vanua Levu, BEQA e VITI Levu também questionam a aplicação do art. 124, I, do CTN.

40. De modo similar aos outros responsáveis tributários, aduzem que a solidariedade não é um tipo autônomo de responsabilidade, mas sim uma forma de graduação entre os vários sujeitos passivos. Assim, o art. 124, I, do CTN não se presta a buscar terceiros para integrar o polo passivo tributário.

41. A expressão “interesse comum” constante do dispositivo significa interesses na concretização do fato gerador. Assim, pela doutrina citada, seria necessário, para enquadramento no art. 124, I, do CTN, o enquadramento do sujeito passivo como contribuinte. Assim, apesar de pessoas jurídicas poderem ser enquadradas no referido dispositivo relativamente aos tributos lançados, o impugnante não possuía interesse comum na situação que constituiu o fato gerador.

42. Com base no seu objeto social, consideram a inexistência de requisito para fundamentar a intitulada “blindagem patrimonial. Assim, o entendimento da fiscalização de que as pessoas físicas supostamente envolvidas teriam ocultado bens por meio de empresas patrimoniais estaria em dissonância com a liberdade associativa (art. 5º, XVII, CF) e liberdade econômica ou de livre iniciativa (art. 1º, IV, CF). Seria fantasiosa a ilação da fiscalização de blindagem patrimonial, uma vez que (i) todos os atos para constituição da impugnante são públicos, (ii) foram devidamente registrados na junta comercial e (iii) a mera constituição de uma empresa patrimonial não significa blindagem patrimonial.

Impugnação de Monterosso, Riomaggiore e Manarola

43. Monterosso, Riomaggiore e Manarola apresentam as mesmas razões aduzidas por Vernazza, Denarau, Vanua Levu, BEQA e VITI Levu, mas acrescentam algumas particularidades à sua situação.

44. Para Monterosso e Manarola, a fiscalização se baseou em fatos posteriores (2016) ao período fiscalizado (2014). No caso, os imóveis teriam sido adquiridos em 2016, ou seja, em época ulterior ao período fiscalizado, isto é, 2014. Ademais, não haveria provas de que tais imóveis foram adquiridos com o resultado do suposto esquema.

45. Riomaggiore aduz o mesmo que Monterosso e Manarola, pois possui imóveis adquiridos em 2016, mas acrescenta que também possui imóvel adquirido também antes do ano fiscalizado, isto é, em 2012.

46. É o relatório do essencial”. (destaques no original)

4. Os autos foram encaminhados à Autoridade Julgadora de 1ª instância para que as Impugnações apresentadas fossem apreciadas. E, em 25 de junho de 2019, a 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (“DRJ/RPO”), em Acórdão de nº 14-96.030 (e-fls. 11.850/11.891), entendeu por bem **julgar-las improcedentes**, ao fundamento de que:

- (i) a diligência foi realizada em 14.03.2017 e apenas na apresentação da Impugnação, mais de um ano depois, e após a conclusão de todo o trabalho fiscal, a Fiscalizada afirma que não consentiu com a entrada dos fiscais. Tal alegação não caracteriza invasão de domicílio;
- (ii) a DECORLIZ operava na planta da Fiscalizada, conforme afirmado pela própria Fiscalizada, perante a Justiça Trabalhista;
- (iii) as provas trazidas pela defesa para abalar a credibilidade dos depoimentos colhidos pela Autoridade Fiscal, ao revés de produzir tal efeito, opera no sentido oposto;
- (iv) nas fotos apresentadas pelo sócio da NRFU é possível notar que não se identifica qualquer edificação, mas apenas um terreno com objetos repousados no chão, provavelmente tijolos, como descrito pela Autoridade Fiscal. Ademais, as dependências fotografadas não são de uma fábrica, nem de qualquer estabelecimento capaz de realizar operações da ordem de R\$ 15 milhões em um único ano. Ademais, as portas são de um casebre, o que confirma novamente todos os elementos trazidos pela Autoridade e suas conclusões;
- (v) o conjunto probatório apresentado pela Autoridade Fiscal é abundante, robusto, diversificado e congruente com a sua constatação. São provas documentais, testemunhais e fotográficas que não deixam pairar a menor

dúvida acerca do fato de a Fiscalizada ser a verdadeira operadora das atividades meramente formalizadas em NRFU e DECORLIZ;

- (vi) com relação à exclusão do Simples Nacional esclarece que a matéria é objeto do Processo nº 16095.720010/2018-21, porém para evitar alegações de eventual nulidade trata a respeito do questionamento trazido pelas Impugnantes;
- (vii) o Ato Declaratório, como seu próprio nome diz, possui efeitos declaratórios e não constitutivos. Se a Contribuinte tivesse adotado medidas antes da edição do ato, poderíamos discutir os efeitos desse arrependimento posterior, mas não é o caso. A possibilidade de correção da conduta delitiva não desloca o seu cometimento, ou seja, ter sido incorrida, para período posterior;
- (viii) com relação à multa: há previsão legal tanto para a qualificação, quanto para o agravamento da exigência;
- (ix) com relação às responsabilidades, aduz que o artigo 124 do CTN prevê expressamente como hipótese de aplicação da responsabilidade solidária a ocorrência de grupo econômico irregular com abuso de personalidade jurídica; exatamente o que se comprovou no presente feito.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2014

VIOLAÇÃO DO DOMICÍLIO

Não pode o particular acolher a entrada das autoridades públicas, como se estivesse colaborando com elas e somente meses depois de a administração realizar todo o seu trabalho de investigação e de elaboração do crédito tributário alegar que não teria autorizado. Tal prova deve ser feita de logo, já num primeiro instante que lhe seria possível, como a formulação de um boletim de ocorrência e notificação à autoridade.

OMISSÃO DE RECEITA - RECEITA AUFERIDA POR EMPRESA INEXISTENTE.

Deve ser mantida a autuação de omissão de receita, uma vez comprovado que a fiscalizada foi a verdadeira operadora de atividades meramente formalizadas em empresas inexistentes de fato.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA

A responsabilidade tributária solidária prevista no inciso I do art. 124 do CTN não decorre apenas da realização do fato gerador por dois ou mais contribuintes. Essa responsabilidade abarca também responsáveis que colaboraram com a prática do ilícito tributário e com a ocultação do seu conteúdo.

RESPONSABILIDADE PESSOAL

As pessoas físicas que exerceram a direção ou a gerência de pessoas jurídicas pertencentes a grupo econômico de fato e que agiram com o intuito doloso de sonegar tributos e blindar patrimonialmente os resultados obtidos devem ser responsabilizadas nos termos do art. 135, III, do CTN.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

7. Em 07.01.2020 a Contribuinte CRISTALERIA BRUXELAS INDÚSTRIA E COMÉRCIO EIRELI tomou conhecimento do resultado do julgamento do Acórdão nº 14-96.030, através de Carta com Aviso de Recebimento – AR (e-fl. 11.926). Na mesma data (07.01.2020), o Sr. LUIZ HENRIQUE VILELA SANTIAGO e DECORLIZ COMERCIAL LTDA foram cientificados do Acórdão, através de Carta com Aviso de Recebimento – AR (e-fls. 11.942 e 11.925). Em 03.01.2020, as empresas VITI LEVU PARTICIPAÇÕES EIRELI, MANAROLA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A., MONTEROSSO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A., BEQA EMPREENDIMENTOS EIRELI, RIOMAGGIORE EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A., VERNAZZA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A., DENARAU PARTICIPAÇÕES EIRELI, VANUA LEVU PARTICIPAÇÕES EIRELI, foram cientificadas do Acórdão, através de Carta com Aviso de Recebimento – AR (e-fls. 11.928/11.935). Em 02.01.2020, a Sra. CARMEN MARIA ROGATIS FONSECA, a Sra. FERNANDA ROGATIS NUNEZ, o Sr. PEDRO ROGATIS NUNEZ, o Sr. FELIPE ROGATIS NUNEZ, a Sra. RENATA ROGATIS NUNEZ, a Sra. MARIA LUCIA DE ROGATIS DA FONSECA NUNEZ e o Sr. RENATO RODRIGUES NUNEZ, foram cientificados do Acórdão, através de Carta com Aviso de Recebimento – AR (e-fls. 11.927 e 11.936/11.941). Por fim, em 03.03.2020, o Sr. ADEVALDO RIBEIRO SANTIAGO foi cientificado do Acórdão, através do Edital Eletrônico nº 006357383 (e-fl. 11.943).

8. A CRISTALERIA BRUXELAS INDÚSTRIA E COMÉRCIO EIRELI, na condição de Contribuinte, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 11.946/11.967), por meio do qual, replicando as alegações que já haviam sido suscitadas na Impugnação, sustentou, em síntese, as seguintes questões:

- (i) Preliminarmente: suspensão da exigibilidade do crédito tributário até julgamento definitivo do processo de exclusão do Simples Nacional e nulidade do lançamento em razão da ausência de Mandado de Busca e Apreensão;
- (ii) Do Mérito: inexistência de grupo econômico de fato, pois as provas juntadas não comprovam a existência dos requisitos mínimos; são irrelevantes fatos como a não localização de empresas, sua inaptidão, fornecedores semelhantes, relações comerciais, entre outros para a caracterização de um grupo econômico;
- (iii) Responsabilidade tributária: para que se justifique a sujeição passiva solidária decorrente do artigo 124, I, do CTN, é imprescindível que todos os sujeitos a que se pretende atribuir a solidariedade pela obrigação tributária tenham

tomado parte, efetiva e conjuntamente, da realização do fato gerador; não há prova de dissolução irregular da sociedade ou de qualquer ato praticado com excesso de poder ou infração a lei, contrato social ou estatuto, para que possa haver tal responsabilização;

- (iv) Exclusão do Simples: não há prova dos autos de que as despesas teriam superado os ingressos de receita; efeitos jurídicos dessa exclusão apenas serão produzidos a partir de 01.01.2015;
- (v) Da Multa: o percentual de multa aplicado configura montante excessivo e desproporcional à infração tributária supostamente cometida, pelo que implica em afronta direta ao princípio constitucional da capacidade econômica do contribuinte; as penalidades aplicadas no presente feito são ilegais, inconstitucionais e abusivas, por desproporcionais que são à suposta infração cometida, razão pela qual devem ser afastadas ou ao menos reduzidas.

9. Os responsáveis tributários apresentaram os seus respectivos Recursos Voluntários, os quais foram juntados aos autos na seguinte sequência: NRFU COMÉRCIO ATACADISTA LTDA EPP (e-fls. 11.970/11.983); ADEVALDO RIBEIRO SANTIAGO (e-fls. 11.984/11.996); CARMEN MARIA ROGATIS FONSECA (e-fls. 11.999/12.022); MARIA LUCIA DE ROGATIS DA FONSECA NUNEZ (e-fls. 12.025/12.048); RENATO RODRIGUES NUNEZ (e-fls. 12.051/12.072); VANUA LEVU PARTICIPAÇÕES EIRELI (e-fls. 12.075/12.096); VITI LEVU PARTICIPAÇÕES EIRELI (e-fls. 12.099/12.120); DENARAU PARTICIPAÇÕES EIRELI (e-fls. 12.123/12.144); BEQA PARTICIPAÇÕES EIRELI (e-fls. 12.147/12.168); MANAROLA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A. (e-fls. 12.171/12.192); MONTEROSSO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A. (e-fls. 12.195/12.216); RIOMAGGIORE EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A. (e-fls. 12.219/12.240); VERNAZZA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A. (e-fls. 12.243/12.264); FELIPE ROGATIS NUNEZ (e-fls. 12.267/12.289); FERNANDA ROGATIS NUNEZ (e-fls. 12.292/12.314); RENARA ROGATIS NUNEZ (e-fls. 12.317/12.339) e PEDRO ROGATIS NUNEZ (e-fls. 12.342/12.363).

10. Além das matérias que foram suscitadas pela Contribuinte CRISTALERIA BRUXELAS INDÚSTRIA E COMÉRCIO EIRELI, os responsáveis entenderam por acrescentar as seguintes alegações acerca da ausência de responsabilidade:

- (i) que os elementos juntados aos autos são desprovidos de carga probatória, como depoimento de vizinhos, planilhas elaboradas por pessoas desconhecidas;
- (ii) não houve comprovação de vínculo jurídico que permitisse afirmar a co-titularidade das receitas;
- (iii) o STJ já reconheceu que o interesse econômico não é suficiente para caracterizar a solidariedade do artigo 124 do CTN;

11. E, conforme se verifica do Despacho de Encaminhamento (e-fl. 12.387), os autos foram encaminhados para este E. CARF para prosseguir com o julgamento dos Recursos Voluntários.

12. É o relatório.

VOTO

Conselheira Miriam Costa Faccin, Relatora.

I - Juízo de Admissibilidade dos Recursos Voluntários Interpostos pela Contribuinte Principal e pelos Responsáveis Tributários

13. Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação dos Recursos Voluntários, na forma do artigo 43 da Portaria MF nº 1.634/2023⁴ - Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("RICARF").

14. Em razão da quantidade de Recursos Voluntários apresentados, optamos por apresentar o cumprimento do requisito extrínseco da tempestividade a partir da planilha confeccionada abaixo:

RECORRENTE	INTIMAÇÃO	AR - Fls.	PRAZO FATAL	PROTOCOLO	Fls.
CRISTALERIA BRUXELAS INDÚSTRIA E COMÉRCIO EIRELI	07.01.2020 (terça)	11.926	06.02.2020	31.01.2020 06.03.2020	11.945 12.365
LUIZ HENRIQUE VILELA SANTIAGO	07.01.2020 (terça)	11.942	06.02.2020	Não apresentou	-

⁴ **Art. 43.** À Primeira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

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

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

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

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

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

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

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

DECORLIZ COMERCIAL LTDA	07.01.2020 (terça)	11.925	06.02.2020	Não apresentou	-
VITI LEVU PARTICIPAÇÕES EIRELI	03.01.2020 (sexta)	11.935	04.02.2020	31.01.2020	12.098
MANAROLA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A.	03.01.2020 (sexta)	11.934	04.02.2020	31.01.2020	12.170
MONTEROSSO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A.	03.01.2020 (sexta)	11.933	04.02.2020	31.01.2020	12.194
BEQA EMPREENDIMENTOS EIRELI	03.01.2020 (sexta)	11.932	04.02.2020	31.01.2020	12.146
RIOMAGGIORE EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A.	03.01.2020 (sexta)	11.931	04.02.2020	31.01.2020	12.218
VERNAZZA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A.	03.01.2020 (sexta)	11.929	04.02.2020	31.01.2020	12.242
DENARAU PARTICIPAÇÕES EIRELI	03.01.2020 (sexta)	11.930	04.02.2020	31.01.2020	12.122
VANUA LEVU PARTICIPAÇÕES EIRELI	03.01.2020 (sexta)	11.928	04.02.2020	31.01.2020	12.074
CARMEN MARIA ROGATIS FONSECA	02.01.2020 (quinta)	11.927	01.02.2020	31.01.2020	11.998
FERNANDA ROGATIS NUNEZ	02.01.2020 (quinta)	11.941	01.02.2020	31.01.2020	12.291
PEDRO ROGATIS NUNEZ	02.01.2020 (quinta)	11.940	01.02.2020	31.01.2020	12.341
FELIPE ROGATIS NUNEZ	02.01.2020 (quinta)	11.939	01.02.2020	31.01.2020	12.266
RENATA ROGATIS NUNEZ	02.01.2020 (quinta)	11.938	01.02.2020	31.01.2020	12.316
MARIA LUCIA DE ROGATIS DA FONSECA NUNEZ	02.01.2020 (quinta)	11.937	01.02.2020	31.01.2020	12.024
RENATO RODRIGUES NUNEZ	02.01.2020 (quinta)	11.936	01.02.2020	31.01.2020	12.050
ADEVALDO RIBEIRO SANTIAGO (NRFU COMÉRCIO ATACADISTA LTDA EPP)	03.03.2020 (terça)	11.943	02.04.2020	31.01.2020	11.969

15. Como se verifica da planilha acima, os responsáveis **Luiz Henrique Vilela Santiago e Decorliz Comercial Ltda não apresentaram Recurso Voluntário**, de modo que o crédito tributário se encontra definitivamente constituído em relação a eles. Com relação aos Recursos Voluntários apresentados, constata-se que foram interpostos **dentro do prazo de 30 (trinta) dias**, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972⁵.

16. Portanto, são **tempestivos** os recursos apresentados e preenchem os demais pressupostos de admissibilidade recursais, por isso, devem ser analisados por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

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

II - Análise do Recurso Voluntário Interposto por Cristaleria Bruxelas Indústria e Comércio Eireli

II.1 – Análise da Alegação Preliminar de Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário

17. De início, a Recorrente reitera a alegação de nulidade dos Autos de Infração, pois o referido crédito tributário estaria ancorado em fato incerto – exclusão do Simples Nacional – o qual aguarda julgamento.

18. De suas alegações, colhe-se o seguinte:

“Logo, estando sob discussão administrativa a exclusão da Recorrente do Simples Nacional, evidente que todos os créditos tributários decorrentes do referido ato se encontram suspensos, até decisão final da Receita Federal do Brasil sobre o caso.

Pensar de forma contrária é aceitar a possibilidade de serem proferidas decisões conflitantes no ordenamento jurídico, o que claramente viola o princípio da segurança jurídica, como já dito anteriormente.

Nestas condições, é claro concluirmos que o presente Auto é nulo de pleno direito, pois pretende constituir crédito tributário escorado em fato incerto que aguarda julgamento de Impugnação Administrativa, razão pela qual a presente preliminar merece ser acolhida para cancelar a presente autuação, antes mesmo de se cogitar das matérias de mérito”. (e-fl. 11.951)

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

“51. A defesa tece argumentos também de nulidade da autuação em face de ainda estar pendente de julgamento o ato de exclusão do Simples. **Tal argumento, porém, não pode ser acolhido em face da Súmula CARF nº 77, de aplicação vinculada a este Colegiado** por força da Portaria MF nº 277, de 07/06/2018. Segue sua redação:

A possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo (ADE) de exclusão do Simples não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão”. (e-fl. 11.867, g.n.)

20. A questão não exige desta Relatora maiores detalhamentos, pois é tema sobre o qual este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) já se manifestou, uniforme e reiteradamente, tendo sido editada Súmula CARF nº 77⁶, de observância obrigatória, nos termos do artigo 123, §4º⁷, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”).

⁶ **Súmula CARF nº 77.** A possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo (ADE) de exclusão do Simples não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

⁷ **Art. 123.** A jurisprudência assentada pelo CARF será compendiada em Súmula de Jurisprudência do CARF. [...]

§ 4º As Súmula de Jurisprudência do CARF deverão ser observadas nas decisões dos órgãos julgadores referidos nos incisos I e II do caput do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972.

21. Assim, considerando que a decisão de primeira instância adotou a Súmula CARF nº 77 como razão de decidir, entendo pelo não conhecimento da referida preliminar, nos termos do artigo 101, inciso III, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”)⁸.

II.2 - Análise da Alegação Preliminar de Nulidade por Ausência do Mandado de Busca e Apreensão

22. Quanto ao ponto, verifico que a Recorrente continua por sustentar as mesmas alegações tais quais formuladas na Impugnação:

“Ocorre I. Conselheiros que, independente das articulações constantes da Decisão recorrida, não há nos autos mandado ou qualquer ordem judicial que autorizasse a busca e apreensão de documentos nas dependências das empresas e nas residências dos sócios autuados.

Além disso, ao contribuinte, desconhecendo a ilicitude de tal postura fiscal, não restou alternativa senão a de ingresso da Autoridade nas dependências da Empresa, já que alertados ilidade de serem penalizados por impedir ou mesmo dificultar o trabalho da fiscalização, **mas jamais foi autorizada a busca e apreensão de documentos.**

Desse modo é fato que as provas produzidas neste processo foram obtidas por meios totalmente ilícitos”. (e-fl. 11.952, destaques no original)

23. Com base em tais alegações, a Recorrente pugna pelo recebimento e acolhimento da presente preliminar, para que seja declarada a nulidade do lançamento fiscal, pois em seu entender, as provas produzidas são ilícitas, em decorrência da violação de domicílio.

24. A decisão recorrida entendeu que o procedimento não caracteriza invasão de domicílio e não macula a ação fiscal, nos seguintes termos:

“58. Não pode o particular acolher a entrada das autoridades públicas, como se estivesse colaborando com elas e somente meses, às vezes anos, depois de a administração realizar todo o seu trabalho de investigação e de elaboração do crédito tributário alegar que não teria autorizado. Tal prova deve ser feita de logo, já num primeiro instante que lhe seria possível, como a formulação de um boletim de ocorrência e notificação à autoridade.

59. No presente feito, a diligência foi realizada em 14/03/2017 e apenas na apresentação da impugnação, mais de um ano depois, e após a conclusão de todo o trabalho fiscal, a fiscalizada afirma que não consentiu com a entrada.

⁸ **Art. 101.** Não se conhecerá de recurso interposto em face de decisão de primeira instância que adote como razão de decidir: [...]

II - Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos do §13 do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972.

60. Tal alegação, no sentido da jurisprudência do STF que reproduzimos acima, não caracteriza a invasão de domicílio e, portanto, não inquina de nulidade o procedimento fiscal, nem as provas colhidas. 60. Tal alegação, no sentido da jurisprudência do STF que reproduzimos acima, não caracteriza a invasão de domicílio e, portanto, não inquina de nulidade o procedimento fiscal, nem as provas colhidas”. (e-fls. 11.870.11.871)

25. No ponto, merece destaque trecho do Termo de Constatação Fiscal (e-fls. 8.781/8.794), no qual verifica-se que quando do início da diligência o sócio da Recorrente estava acompanhado de sua advogada:

No exercício das atribuições do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, e no interesse da Fazenda Nacional, com fulcro nos arts. 904, 905, 910, 911, 927 e 928 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99), no inciso III do art. 32 e nos § 1º e 2º do art. 33, ambos da Lei nº 8.212/1991, e nos art. 2º e 3º da Lei nº 11.457/2007, realizamos, em 14/03/2017, procedimento de diligência fiscal no endereço do contribuinte acima identificado, sendo constatado o que segue abaixo:

Fomos inicialmente recebidos pela Sra. CARMEN MARIA ROGATIS FONSECA, e solicitamos a presença do proprietário da empresa. A sra. Carmen então nos levou ao sócio da empresa, Sr. RENATO RODRIGUES NUNEZ, que já estava acompanhado de sua filha, FERNANDA ROGATIS NUNEZ, que se apresentou como advogada. Explicamos ao Sr. Renato sobre os procedimentos que seriam realizados durante a diligência, bem como ressaltamos que ele próprio, ou seu representante, ou qualquer outra pessoa por ele indicada, poderia acompanhar o procedimento fiscal a se realizar a partir daquele momento.

26. Ora, bastaria à Recorrente, **devidamente assistida por sua advogada**, não autorizar a entrada das Autoridades Públicas. Seguindo por esse raciocínio, percebe-se a incoerência de suas alegações recusas no sentido de que, *“ao contribuinte, **desconhecendo a ilicitude de tal postura fiscal**, não restou alternativa senão a de autorizar o ingresso da Autoridade nas dependências da Empresa”*.

27. Se a Recorrente realmente não tivesse consentido com a entrada dos fiscais, deveria ter feito prova imediata disso⁹, até mesmo porque estava devidamente assistida por sua advogada.

28. Como se vê, a diligência fiscal foi realizada em 14.03.2017, sem que houvesse qualquer registro de oposição imediata ou resistência por parte da empresa. Ao contrário, a própria conduta da Fiscalizada — que apenas veio a suscitar a questão mais de um ano após a conclusão do procedimento — demonstra que houve consentimento tácito à entrada dos fiscais.

29. Ainda que se admitisse a necessidade de mandado em determinados contextos, a jurisprudência distingue o domicílio residencial do estabelecimento empresarial, cuja proteção constitucional é relativizada, nos termos da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”):

“PROCESSO PENAL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. TRÁFICO, VIOLAÇÃO DE DOMICÍLIO. INOCORRÊNCIA. APREENSÃO OCORRIDO DENTRO DE ESTABELECIMENTO

⁹ Como por exemplo, registrando boletim de ocorrência ou apresentando notificação formal logo após o evento.

COMERCIAL ABERTO AO PÚBLICO (OFICINA MECÂNICA). AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

1. **Segundo a jurisprudência desta Corte Superior de Justiça, o estabelecimento comercial** - em funcionamento e aberto ao público - **não pode receber a proteção que a Constituição Federal confere à casa**. Assim, **não há violação à garantia constitucional da inviolabilidade do domicílio**, a caracterizar a ocorrência de constrangimento ilegal (AgRg nos EDcl no HC n. 704.252/SP, relator Ministro Joel Ilan Paciornik, Quinta Turma, julgado em 29/3/2022, DJe de 4/4/2022.).

2. Na hipótese dos autos, policiais militares lograram êxito em apreender com os envolvidos considerável quantidade de substâncias entorpecentes, em condições de fracionamento típicas da mercancia ilícita, além de balança de precisão, no interior de uma oficina mecânica - dentro de uma gaveta -, estabelecimento comercial que estava aberto ao público. Dessa forma, sendo um estabelecimento comercial, não há violação à garantia constitucional da inviolabilidade do domicílio, a caracterizar a ocorrência de constrangimento ilegal.

3. Agravo regimental não provido. (AgRg no AgRg no Agravo em Recurso Especial Nº 2189495/PR, Rel. Ministro Reynaldo Soares da Fonseca, Quinta Turma, j. em 06.12.2022, g.n.).

PENAL. PROCESSUAL PENAL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ESTELIONATO. OFENSA AO PRINCÍPIO DA COLEGIALIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA. NULIDADE. ILEGALIDADE DAS PROVAS CONSIDERADAS PARA A CONDENAÇÃO. INVOLABILIDADE DE DOMICÍLIO. ESTABELECIMENTO COMERCIAL. NÃO ABRANGÊNCIA NO CONCEITO DE DOMICÍLIO. PROVAS OBTIDAS EM FISCALIZAÇÃO ADMINISTRATIVA. LICITUDE. AUSÊNCIA DE PROVAS DA PARTICIPAÇÃO NA EMPREITADA CRIMINOSA. RAZÕES RECURSAIS DISSOCIADAS. SÚMULA 284/STF. VIOLAÇÃO DO ART. 619 E 620 DO CPP. NÃO OCORRÊNCIA. DOSIMETRIA. CRIME CONTINUADO. IMPRECISÃO DO NÚMERO DE FATOS DELITUOSOS. MAJORAÇÃO DO PATAMAR DE INCIDÊNCIA DA FRAÇÃO. POSSIBILIDADE.

[...]

II - **Não há que se falar em nulidade**, porquanto o Tribunal de origem apontou que **a fiscalização foi realizada por agentes** do Ministério da Saúde, **no regular exercício do poder de polícia que lhes é inerente, realizando à devida fiscalização do local, agindo nos limites de suas atribuições**.

Destacou-se que houve ainda a prévia autorização dos responsáveis, que entregaram a documentação utilizada, posteriormente, no processo penal.

[...]

Agravo regimental desprovido. (AgRg no REsp n. 1.964.757/RS, Rel. Ministro Jesuíno Rissato (Desembargador Convocado do TJDF), Quinta Turma, j. em 19.04.2022, g.n.)

30. Por essas razões, a alegação da Recorrente de que o Auto de Infração seria nulo, em razão de suposta entrada forçada de agentes fiscais em suas dependências, sem mandado judicial, não merece acolhimento.

III – Análise das Alegações Meritórias

III.1 - Análise das Alegações Acerca da Inexistência de Grupo Econômico de Fato

31. A Recorrente sustenta, em sua defesa, que inexistiria grupo econômico de fato entre a CRISTALERIA BRUXELAS INDÚSTRIA E COMÉRCIO EIRELI e as demais pessoas jurídicas indicadas no Relatório Fiscal, notadamente NRFU COMERCIAL ATACADISTA LTDA. e DECORLIZ COMERCIAL LTDA., argumentando que as provas colhidas seriam insuficientes e baseadas em meras presunções.

32. Em síntese, a Recorrente continua por sustentar as mesmas alegações tais quais formuladas na Impugnação, reiterando a inexistência do grupo econômico, em forma de negativa geral e indicação de conceitos doutrinários, **sem, contudo, contestar quaisquer dos pontos trazidos no extenso “Relatório Fiscal – Grupo Econômico de Fato”**, conforme se observa das passagens transcritas abaixo:

“Para que seja configurada a existência do grupo econômico, necessário estarem presentes inúmeros requisitos, dentre eles a prestação de serviços de uma para outra de forma recorrente ou exclusiva; a existência de transações financeiras entre elas; a nomeação de administradores comuns e, sobretudo, quando demonstram que determinada sociedade não dispõe de capacidade financeira para executar sua atividade-fim.

As provas juntadas aos autos não demonstram a configuração do suposto grupo econômico, pois não comprovam em nada a existência dos requisitos mínimos para tanto.

Assim, pela simples análise dos documentos que foram juntados ao presente, nota-se claramente não existir prova real dos elementos essenciais para a configuração do suposto grupo econômico e da solidariedade e responsabilidade que se pretende imputar as empresas e sócios, sendo os valores, caso devidos, de inteira responsabilidade da CRISTALERIA.

[...]

No caso em tela, não restou evidenciado que estivessem empresas uma sob o controle da outra, sendo também dirigidas ou administradas entre elas ou por seus sócios e, como dito, apesar de documentos esparsos relativos a situações irrelevantes para formação de grupo econômico anexadas ao feito, não há nos autos nenhuma documentação que realmente demonstre a ocorrência deste instituto, que esta sendo erroneamente caracterizado pela Receita Federal do Brasil.

Além disso, o entendimento majoritário de nossos Tribunais é que a exploração de objetos sociais semelhantes e a relação de parentesco entre o administrador da devedora e os administradores e sócios das outras sociedades empresárias não são suficientes para o reconhecimento de grupo econômico de fato.

[...]

Conforme amplamente demonstrado, as provas apresentadas não se prestam a comprovar os fatos alegados pela Fiscalização, e os fatos alegados, por si só, igualmente nada comprovam.

POR ESTAS RAZÕES NÃO HÁ GRUPO ECONOMICO E AINDA QUE HOUVESSE, O QUE SE ALEGA APENAS A TITULO DE ARGUMENTAÇÃO, NÃO HÁ QUE SE FALAR NA RESPONSABILIZAÇÃO CARACTERIZADA PELA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.

Menciona a Decisão recorrida que a responsabilidade tributária solidária prevista no inciso I do artigo 124 do CTN não decorre apenas da realização do fato gerador por dois ou mais contribuintes.

Essa responsabilidade abarca também responsáveis que colaboraram com a prática do ilícito tributário e com a ocultação do seu conteúdo.

Dispõe o artigo 124, inciso I do CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; (...)

De acordo com a Lei apenas poderá haver responsabilização se houver **interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal – O QUE EM MOMENTO ALGUM RESTOU COMPROVADO NOS AUTOS**". (e-fls. 11.953/11.957, destaques no original)

33. Todavia, não assiste razão à Recorrente. O conjunto probatório constante dos autos, minuciosamente examinado pela Autoridade Fiscal, evidencia, com clareza, a existência de unidade gerencial, operacional e patrimonial entre as empresas, configurando o grupo econômico de fato.

34. No presente caso, o "Relatório Fiscal - Grupo Econômico de Fato" demonstra, de forma exaustiva, que as empresas CRISTALERIA BRUXELAS, NRFU e DECORLIZ atuavam sob uma única direção empresarial, comandada por Renato Rodrigues Nunez e seus familiares, com identidade de estrutura física, empregados e fornecedores, bem como confusão contábil e patrimonial, conforme se verifica dos trechos abaixo transcritos:

"RELATÓRIO FISCAL - GRUPO ECONÔMICO DE FATO

[...]

O Grupo Econômico de fato identificado é uma organização cujos membros (pessoas jurídicas e físicas), de modo consciente, voluntário e em comunhão de vontades associaram-se com o propósito de burlar a legislação para desequilibrar

a concorrência, enganar o Fisco e continuamente abusar da ordem jurídica (utilizando-se maliciosamente de pessoas jurídicas e de "testas-de-ferro") para lucrarem em prejuízo da coletividade e para blindarem o patrimônio advindo da sonegação fiscal.

A parte central do esquema fraudulento é econômico composto por três empresas: duas delas de "fachada" (**NRFU** e **DECORLIZ**), existentes apenas formalmente, e uma existente de fato (**BRUXELAS**), que detém a administração das demais.

Basicamente, a **BRUXELAS**, fabricante de artigos de vidro, pratica as seguintes fraudes tributárias:

1) utiliza a empresa interposta **NRFU**, sediada atualmente em um terreno ao lado da **BRUXELAS**, sem capacidade operacional, para quebrar a cadeia de recolhimento de IPI e para segregar o seu faturamento, com intuito de se manter fraudulentamente no SIMPLES NACIONAL e, como consequência, beneficiar-se indevidamente do tratamento tributário mais favorecido deste Regime, a fim de reduzir fraudulentamente a tributação pelo IPI, IRPJ, CSLL, PIS e COFINS;

2) utiliza outra empresa interposta, a **DECORLIZ**, sediada numa sala comercial e sem a mínima capacidade econômica, financeira e operacional, para segregar sua massa salarial, a fim de reduzir fraudulentamente a tributação previdenciária.

Em linhas gerais, o objetivo do grupo era manter a **BRUXELAS** como uma empresa "sadia" e utilizar as outras duas empresas (**NRFU** e **DECORLIZ**) para abrigar toda a parte "podre" do esquema fraudulento. Justamente por isso, essas empresas interpostas possuíam "testas-de-ferro" em seus quadros societários, bem como patrimônio inexistente (no caso da **DECORLIZ**) ou irrisório (no caso da **NRFU**).

Desta maneira, os reais beneficiários do esquema fraudulento apostavam que eventual execução fiscal ficaria prejudicada.

[...]

A.I) DO MODUS OPERANDI DO GRUPO ECONÔMICO DE FATO

Constatou-se a existência de grupo econômico voltado à prática de fraudes tributárias, tendo como modus operandi: (1) a interposição de pessoa jurídica em operações mercantis envolvendo a fabricação e comércio de artigos de vidro, objetivando a quebra da cadeia do IPI e a segregação do faturamento, com o propósito de diminuir ou até mesmo eximir os reais titulares de tais operações do pagamento dos tributos delas decorrentes; e (2) a utilização de uma terceira pessoa jurídica interposta, com o intuito único de registrar parte dos funcionários (segregação da massa salarial) e, assim, reduzir e até mesmo não recolher as contribuições previdenciárias devidas.

Quebra da cadeia do IPI / Segregação do faturamento

No que diz respeito à primeira parte do esquema fraudulento (Quebra da cadeia do IPI / Segregação do faturamento), verificou-se que a **BRUXELAS**, fabricante de

artigos de vidro, era empresa que efetivamente produzia todas as mercadorias. Parte desta produção era vendida pela própria **BRUXELAS** para terceiro. É importante destacar que esta parcela das vendas da **BRUXELAS** sempre ficava abaixo do valor limite de receita bruta necessário para permanência no SIMPLES NACIONAL. A outra parte da produção da **BRUXELAS** era vendida pela **NRFU** para terceiros, mas era justamente neste ponto que se dava a simulação. Estas operações mercantis fisicamente ocorriam, ou seja, existia a transferência da posse das mercadorias para terceiros mediante pagamento. Entretanto, as notas fiscais que amparavam estas operações indicavam que eram vendas efetuadas pela **NRFU** para terceiros, quando, de fato, eram vendas da própria **BRUXELAS** para terceiros.

[...]

Esta simulação tem implicações fiscais:

- A primeira delas refere-se ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS cumulativos, e CPRB. Em relação à **BRUXELAS**, por fragmentar seu faturamento com a **NRFU**, beneficiava-se indevidamente deste regime mais favorável (SIMPLES NACIONAL) na apuração destes tributos. Ademais, ocorria a diminuição da receita bruta da própria **BRUXELAS**, gerando impacto de forma negativa (diminuição indevida da base de cálculo) na apuração destes tributos.

- A segunda implicação refere-se ao IPI. Em relação à **BRUXELAS**, por fragmentar seu faturamento com a **NRFU** e, por isso, enquadrar-se fraudulentamente no SIMPLES NACIONAL, não havia destaque do IPI nas notas fiscais de vendas por ela emitidas e, por consequência, não havia apuração do IPI pelas alíquotas da TIPI, mas tão-somente pela alíquota de 0,5% referente ao IPI do SIMPLES NACIONAL. Em relação à **NRFU**, por se intitular "comercial atacadista", não contribuinte do IPI, também não havia destaque do IPI nas notas fiscais de vendas por ela emitidas e, por consequência, não havia qualquer apuração do IPI.

[...]

Segregação de massa salarial

Já na segunda parte do esquema fraudulento, a **BRUXELAS** dividiu os funcionários da empresa em dois grupos: um registrado regularmente no CNPJ da empresa, e outro registrado no CNPJ da **DECORLIZ**.

De fato, todos os funcionários prestavam serviço no mesmo estabelecimento, a saber, o imóvel da sede da **BRUXELAS** à Estrada Antonio Jorge nº 700, Cidade Edson, Suzano/SP.

Conforme citado anteriormente, a **BRUXELAS** segregava seu faturamento com a **NRFU** com a finalidade de enquadrar-se fraudulentamente no SIMPLES NACIONAL. Numa primeira análise, por óbvio, pensar-se-ia que, uma vez enquadrada no SIMPLES NACIONAL, fosse até mais vantajoso para a **BRUXELAS** efetivamente registrar todos os funcionários regularmente no CNPJ da empresa,

tendo em vista a tributação previdenciária mais vantajosa deste regime. Entretanto, para manter-se no SIMPLES NACIONAL, a **BRUXELAS** não poderia incorrer em umas das hipóteses de exclusão de ofício deste regime. Numa destas hipóteses consta que, durante o ano-calendário, o valor das despesas pagas não pode superar em 20% o valor de ingressos de recursos no mesmo período. Assim, se os funcionários fossem todos efetivamente registrados na **BRUXELAS**, somente a despesa com a massa salarial já extrapolariam, em muito, a receita bruta declarada pela **BRUXELAS** no mesmo período. Desta forma, para evitar incorrer em uma das hipóteses de exclusão de ofício do SIMPLES NACIONAL, a **BRUXELAS** mantinha registrada regularmente no CNPJ da empresa apenas uma parte dos funcionários (e, assim, matinha sua massa salarial dentro de valores condizentes à sua receita bruta declarada) e a outra parte dos funcionários era registrada indevidamente na empresa interposta **DECORLIZ**". (e-fls. 1.590/1.594, destaques no original)

35. A Autoridade Fiscal identificou que a empresa NRFU Comercial Atacadista Ltda. atuava como empresa paralela da Cristaleria Bruxelas, evidenciando-se ligação familiar, operacional e patrimonial entre ambas.

36. Em síntese, foram constatados os seguintes elementos:

- (i) **Vínculo pessoal e sucessório:** A NRFU é sucessora da empresa individual de Natassia Rogatis Faria Ultramari – EPP, sobrinha de Renato Rodrigues Nunez, sócio da Cristaleria Bruxelas, havendo ingresso posterior dos sócios Dario Ribeiro Santiago e Adevaldo Ribeiro Santiago.
- (ii) **Inexistência física e irregularidade cadastral:** A NRFU não foi localizada no endereço constante de seu CNPJ, conforme declaração de vizinho, e encontra-se inapta na SEFAZ-SP, apesar de continuar emitindo notas fiscais para acobertar as operações da Cristaleria Bruxelas.
- (iii) **Confusão patrimonial e documental:** Na sede da Cristaleria Bruxelas foram encontrados extratos bancários, comprovantes de pagamento, informes de rendimentos e até veículo registrado em nome da NRFU.
- (iv) **Compartilhamento de estrutura operacional:** A diligência fiscal encontrou 3.453 documentos de transporte e entrega e 437 comprovantes de despesas da NRFU, todos arquivados nas dependências da Cristaleria Bruxelas.
- (v) **Identidade tecnológica e administrativa:** As declarações de Imposto de Renda Pessoa Física dos sócios de ambas as empresas foram transmitidas pelo mesmo endereço MAC, demonstrando o uso comum de equipamentos e sistemas.
- (vi) **Unidade decisória e gestão centralizada:** Depoimentos de fornecedores e clientes revelam que as decisões da NRFU eram tomadas pelo Sr. Renato

Rodrigues Nunez, sócio da Cristaleria Bruxelas, que também figurava como principal contato comercial da NRFU.

37. Já com relação à empresa Decorliz Comercial Ltda., a Autoridade Fiscal apurou que, foi criada no âmbito familiar do sócio da Cristaleria Bruxelas, servindo como empresa interposta para a continuidade das operações e para dissimular vínculos trabalhistas e fiscais.

38. Os principais elementos constatados foram:

- (i) **Origem e vínculo familiar:** A Decorliz foi inicialmente constituída por Maria Lucia Rogatis Fonseca Nunez (esposa de Renato Rodrigues Nunez, sócio da Bruxelas) e Carmem Maria Rogatis Fonseca (mãe de Natassia Rogatis Faria Ultramari, ligada à NRFU). A composição societária familiar revela forte interligação pessoal e de gestão entre as empresas.
- (ii) **Inexistência física e irregularidade cadastral:** A empresa não foi localizada no endereço informado no CNPJ, onde funciona atualmente uma fábrica de próteses dentárias. No CADESP, sua situação consta como “INAPTA – não localizada”, o que reforça a ausência de atividade operacional real.
- (iii) **Confusão contábil e documental:** Na sede da Cristaleria Bruxelas foram encontrados documentos de folha de pagamento e 312 comprovantes de despesas da Decorliz, embora suas declarações DIMOF indicassem ausência de movimentação bancária em 2014.
- (iv) **Emissão de boletos e correspondência cruzada:** Foram apreendidos 427 boletos de cobrança referentes à compra de embalagens pela Decorliz, todos emitidos com endereço da Cristaleria Bruxelas, demonstrando sobreposição física e operacional.
- (v) **Utilização de infraestrutura e pessoal da Bruxelas:** Notas fiscais emitidas pela Certisign Certificadora Digital S/A para a Decorliz continham o e-mail institucional da Cristaleria Bruxelas (*rh@cristaleriabruxelas.com.br*), além de se comprovar que funcionários da Bruxelas elaboravam as DIRFs da Decorliz, revelando o controle administrativo direto.

39. A evidência é reforçada pelos seguintes pontos:

- (i) As três empresas possuíam **mesmo endereço operacional** e utilizavam **idênticos contatos telefônicos e eletrônicos**;
- (ii) Foram encontrados, na sede da CRISTALERIA BRUXELAS, **documentos contábeis, folhas de pagamento e boletos bancários** emitidos em nome das demais empresas;
- (iii) A empresa **NRFU**, declarada **inapta** pela SEFAZ-SP, continuava emitindo **notas fiscais inidôneas** para acobertar operações efetivamente realizadas pela

BRUXELAS, conforme comprovado por diligência e depoimentos de funcionários;

- (iv) A **Decorliz Comercial Ltda.** era utilizada para **segregar a massa salarial** da BRUXELAS, registrando formalmente empregados que de fato prestavam serviços na indústria de vidros, como reconhecido inclusive em ações trabalhistas;
- (v) As transações bancárias e a administração de contratos de ambas as empresas interpostas eram realizadas pelos mesmos gestores da BRUXELAS, revelando **gestão unitária e intercomunicação financeira**.

40. Pois bem. Além da ausência de contestação dos inúmeros fatos trazidos pela Autoridade Fiscal a própria Recorrente reconhece que, se houver reconhecimento do grupo econômico – *“apenas a título de argumentação”* -, não há que se falar em responsabilização solidária dos sócios e das empresas, de modo que, *“sendo os valores, caso devidos, de inteira responsabilidade da CRISTALERIA”*.

41. Nesse particular, refiro-me à parte em que a Recorrente questiona a responsabilidade solidária imputada aos sócios e às pessoas jurídicas, de modo que o Recurso Voluntário não pode ser conhecido, por ausência de legitimidade da pessoa jurídica para defender interesses de terceiros (ainda que esses sejam os seus sócios).

42. A propósito, nesse mesmo sentido, já decidiu esta E. Turma (ainda que em composição diversa), conforme se verifica das ementas colacionadas abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2008 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PESSOA JURÍDICA. LEGITIMIDADE PARA RECORRER. **Por falta de legitimidade para representar as pessoas físicas arroladas como responsáveis tributários, não se conhecem das alegações veiculadas pelo contribuinte principal quanto à exclusão de terceiros do pólo passivo** da obrigação tributária. (Processo nº 10670.721526/2011-59. Acórdão nº 1302-002.582. Sessão de 23.02.2018. Relator Paulo Henrique Silva Figueiredo, g.n.)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2012 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PESSOA JURÍDICA. LEGITIMIDADE PARA RECORRER. **Por falta de legitimidade para representar as pessoas físicas arroladas como responsáveis tributários, não se conhecem das alegações veiculadas pelo contribuinte principal quanto à exclusão de terceiros do pólo passivo** da obrigação tributária. (Processo nº 10120.721877/2016-09. Acórdão nº 1302-003.224. Sessão de 21.11.2018. Relatora Maria Lucia Miceli, g.n.)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2009 ILEGITIMIDADE PROCESSUAL. PESSOA JURÍDICA NÃO TEM LEGITIMIDADE PARA RECORRER EM NOME E EM DEFESA DE SEUS SÓCIOS OU ADMINISTRADORES. **A**

Pessoa Jurídica atuada não possui legitimidade processual para recorrer em nome e em defesa de interesses próprios de seus sócio ou administradores, arrolados como responsáveis solidários pelo crédito tributário constituído. (Processo nº 10675.721526/2013-71. Acórdão nº 1302-007.171. Sessão de 14.06.2024. Relator Wilson Kazumi Nakayama, g.n.)

43. Inclusive nos termos da **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*”.

44. Assim, caberá ao próprio terceiro, notificado no Auto de Infração que lhe tenha imputado a responsabilidade, nos termos da Instrução Normativa RFB n. 1.862/2018¹⁰, defender-se, impugnando tanto o crédito tributário como o vínculo de responsabilidade.

45. Por essas razões, entendo por não conhecer essa parte do Recurso Voluntário, por falta de legitimidade da pessoa jurídica para questionar a responsabilidade imputada a seus sócios e terceiros.

46. Quanto ao ponto principal, é bem de ver que **a Recorrente além de não contestar os fatos constatados** pela Autoridade Fiscal sequer apresenta qualquer manifestação quanto aos pontos que restaram expressamente consignados no Acórdão recorrido:

“73. A defesa alega que os depoimentos acerca da inexistência do imóvel da NRFU, sito na Estrada Antonio Jorge, nº 568, não provariam nada, pois incapazes de revelar fatos relativos a 2014. Ademais, questiona a veracidade do depoimento de Vinicius Fernandes dos Santos Silva, uma vez que inexistiria o número da Rua São Carlos em que afirma residir e que a referida rua não faz esquina com o imóvel.

[...]

82. Verificamos pelo google view atual e **continua a inexistir qualquer edificação no local. A defesa**, por outro lado, em mais um argumento absolutamente descabido e próprio daquelas situações inescapáveis, **aduz que uma foto de 2013 não poderia comprovar fatos relativos a 2014**. Mas, ora, o que poderia ter acontecido então? **Teria a empresa construído um imóvel compatível com uma indústria em poucos meses, operado e faturado em torno de R\$ 15 milhões para logo a seguir mudar o seu endereço e pôr abaixo a recente construção?** Nem autores de contos de fadas, desapegados da verossimilhança, costumam escrever tal narrativa.

83. Ademais, **também me chamou a atenção o fato de o terreno em que NRFU afirma ter exercido suas atividades empresariais, é justamente ao lado do endereço da fiscalizada, apesar de a defesa afirmar que são empresas independentes. Seria muita coincidência, não?**

¹⁰ Dispõe sobre o procedimento de imputação de responsabilidade tributária no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

[...]

86. A defesa contestou os três depoimentos colhidos pela autoridade fiscal de pessoas registradas na DECORLIZ, mas que trabalhariam para a fiscalizada.

[...]

89. Ora, a primeira reclamada é a DECORLIZ, enquanto a segunda reclamada é a fiscalizada, ou seja, **a DECORLIZ operava na planta da fiscalizada!, conforme afirmado pela própria fiscalizada perante a Justiça Trabalhista**. Ademais, na sentença de primeiro grau, que obtive no site do Tribunal, **o juiz reconheceu a existência de grupo econômico** (veja que a recorrente, nesse ponto, foi a fiscalizada e não o trabalhador) **e a principal razão para tal é o fato de que o pagamento ao trabalhador, em diversos meses, foi feito pela fiscalizada!**

90. Já em relação a outro depoente, o Sr. Washington, a defesa aduz que também ingressou em juízo contra a fiscalizada e reproduz inúmeros campos dessa ação, como o nome das partes, dos advogados e o valor da causa, mas omite justamente o próprio número do processo. Isso me chamou a atenção, o que me levou a pesquisar no site do Tribunal. De fato, o processo existe e está registrado com o número de 1002099-04.2015.5.02.0491. Abaixo, reproduzo imagem da pesquisa:

[...]

91. E qual não foi a nossa surpresa que **a fiscalizada foi condenada em primeira instância, sem reversão no Tribunal**. Abaixo, reproduzo em imagem o dispositivo da sentença:

[...]

92. Desse modo, **as provas trazidas pela defesa para abalar a credibilidade dos depoimentos colhidos pela autoridade fiscal, ao revés de produzir tal efeito, opera no sentido oposto.**

[...]

100. No tocante, aos elementos probatórios relativos a anos diversos do de 2014, por si só, servem para demonstrar a relação umbilical entre as duas entidades que se estendeu por anos a fio e não só em 2014 e, vale destacar, abundam documentos relativos ao ano de 2014. Aliás, o contato simples desses documentos **comprova a relação entre a fiscalizada e a DECORLIZ** apontada pela autoridade fiscal, ou seja, **a utilização da DECORLIZ para registrar parte significativa das despesas da fiscalizada**. Além de tudo que consta da acusação fiscal, **notei que em diversos boletos bancários em nome da DECORLIZ, no ano de 2014, consta o endereço da fiscalizada**. Cito, por exemplo, o boleto de fl. 714.

[...]

102. No parágrafo 110, a defesa apresenta ainda argumentos sintéticos contra fatos relatados pela autoridade. Passamos a indicar a analisar aqueles que ainda não haviam sido perscrutados neste voto:

102.1. **Quanto à NFRU não operar mais na Estrada Antonio Jorge, 568, alega que o Sr. Adevaldo informou que a empresa não opera lá desde 2015. Ora, a fiscalização comprovou, pelas inúmeras provas, inclusive fotográfica, que essa empresa nunca operou no referido endereço.**

102.2. **Quanto à declaração de inaptidão de NFRU perante o Fisco Estadual, aduz que é dever do Fisco Federal fiscalizar as obrigações acessórias da referida empresa. O que a autoridade federal trouxe corrobora a sua linha de argumentação de que NFRU nunca existiu.**

102.3. Assevera que **a constatação de a NRFU não ter tido empregados suficientes para auferir o faturamento milionário** não tem o condão de mensurar o faturamento de qualquer empresa. Pois bem, se esse fato fosse isolado, poderia ter razão a defesa, mas **é mais um indício somado a inúmeros outros de que a NRFU não operava de fato.**

102.4. Quanto à aquisição de GLP pela NRFU, assevera que empresas podem ter o mesmo fornecedor. Todavia, **a prova levantada pela Fiscalização não é o simples fato da Bruxelas e NRFU terem o mesmo fornecedor, mas sim no cadastro da fornecedora constar como contato de NRFU o Sr. Renato, que é sócio de Bruxelas ou Felipe, que é filho de Renato, bem como o telefone de contato ser o da própria Bruxelas.**

102.5. Em face da **constatação de que NRFU e o contribuinte venderam mercadorias idênticas**, aduz que várias empresas podem comercializar as mesmas mercadorias. Ora, mais uma vez aponta um fato isolado que pode ser explicado isoladamente. Esse fato, porém, **reforça a acusação fiscal esteada em inúmeros acontecimentos, muitos dos quais, mesmo isoladamente, corroboram a acusação fiscal.**

102.6. No tocante a **GARE recolhida em nome do Sr. Renato, paga pela conta bancária da NRFU**, aduz que esse documento não comprova grupo econômico, e o Fisco não esclareceu se a NRFU era ou não parte ou interessada no processo. De fato, isoladamente um único documento não comprova a existência de grupo econômico, mas se junta a um enorme conjunto de outros elementos e este documento **prova mais uma vez a ligação entre os envolvidos, no caso o sócio do contribuinte e a empresa “laranja” NRFU.**

102.7. Com relação ao **fato de a Fiscalização ter encontrado, nas dependências do contribuinte um caminhão em nome de NRFU**, o ano em que isso ocorreu (2017) é distinto do ano fiscalizado (2014). Sim, os anos são distintos, mas **é mais uma prova da vinculação entre os envolvidos.**

102.8. **Quanto ao Sr. Adevaldo e Dario, sócios de NRFU, não possuírem patrimônio, renda ou movimentação milionários, cabe ao Fisco Federal fiscalizar**

tais ocorrências. Sim e foi justamente o que fez para comprovar que **essas pessoas físicas dificilmente poderiam ter sido sócios de uma empresa que teria faturado milhões, o que corresponde a mais um elemento a corroborar a acusação fiscal de que NRFU era uma empresa “laranja” usada para segregar as atividades do contribuinte.**

102.9. No tocante a operações realizadas com fornecedores e clientes de NRFU pelo contribuinte, aduz que empresas podem ter relações comerciais com várias outras empresas. Sim, mas o fato trazido pela fiscalização não tem essa simplicidade. **As autoridades fiscais comprovam, dentre outros fatos, que no cadastro de NRFU com fornecedores e clientes havia dados da contribuinte, tal qual seu sócio como pessoa de contato e o seu próprio telefone.**

102.10. Em relação ao fato de **Decorliz** estar com situação cadastral inapta, aduz que não lhe cabe fiscalizar esta empresa. O fato, porém, não é de simples inaptidão, mas sim de a **inaptidão constar desde 2006 e por não localização, o que indica que a referida empresa nunca existiu de fato.**

102.11. Os funcionários da Decorliz afirmaram que trabalhavam nas dependências do contribuinte em razão da cessão de espaço industrial. Conforme já destaquei, **o contrato de cessão é relativo ao período de 2005 a 2007.**

102.12. **Quanto ao Sr. Luiz e à Sra. Elaine, sócios de Decorliz, não possuem patrimônio, renda ou movimentação suficientes em face da sua condição de sócios,** cabe ao Fisco Federal fiscalizar tais ocorrências. Mais uma vez afirmamos que sim e foi justamente o que a fiscalização fez para comprovar que **essas pessoas físicas dificilmente poderiam ter sido sócio da referida empresa, se esta operasse de fato.**

[...]

103. Conforme discorremos ao longo do relatório e no voto, as **provas de que NRFU e DECORLIZ** correspondem a empresas que **não existiam de fato e apenas foram formalizadas com o fito de ocultar receitas e despesas da fiscalizada** e, assim, manter a fiscalizada dentro dos limites legais no regime de tributação favorecida do Simples Nacional, **são inúmeras e praticamente todas se mantiveram de pé.** Não sofreram nenhum abalado pelo contraditório da empresa.

104. Pelo contrário, em algumas oportunidades, **a alegação e a prova trazida pela defesa, como as ações judiciais na esfera trabalhista, operaram em seu desfavor.**

105. **O conjunto probatório apresentado pela autoridade fiscal é abundante, robusto, diversificado e congruente com a sua constatação.** São provas documentais, testemunhais e fotográficas que não deixam pairar a menor dúvida acerca do fato de a fiscalizada ser a verdadeira operadora das atividades meramente formalizadas em NRFU e DECORLIZ”. (e-fls. 11.850/11.891, g.n.)

47. Como se vê, e como bem apontado pela decisão recorrida, o conjunto probatório apresentado pela Autoridade Fiscal é *“abundante, robusto, diversificado e congruente com a sua constatação”*, além do trabalho descritivo constante do Relatório Fiscal ser extenso e bem fundamentado, de modo que, as razões que subsidiaram o lançamento em questão estão fundadas em provas documentais, testemunhais e fotográficas.

48. Desse modo, **caberia à Recorrente fazer prova que ilidisse as conclusões da Fiscalização, o que de fato, não fez**. Ao contrário, a Recorrente limitou-se em reiterar razões anteriormente expostas.

49. Ademais, pela similitude do caso, transcrevo precedente do Egrégio Tribunal Regional Federal da 3ª Região a respeito da identificação do grupo econômico de fato, o qual se amolda perfeitamente à hipótese dos autos:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. REDIRECIONAMENTO. GRUPO ECONÔMICO. SUCESSÃO EMPRESARIAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. CONFUSÃO PATRIMONIAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO PARCIALMENTE PROVIDO. [...] - A existência de sucessão empresarial ou grupo econômico ocasiona a responsabilidade tributária solidária entre as sociedades que dele fazem parte, nos termos dos art. 124 do CTN, art. 30, IX da Lei n. 8212/91 e 265/277 da Lei n. 6404/76. - Quando a sucessão ou **grupo** ocorre sem que exista manifestação expressa nesse sentido, ela é **identificável por algumas características**, como, por exemplo: a **criação de sociedades com mesma estrutura, mesmo ramo de atuação, mesmo endereço de atuação; os sócios gerentes de tais sociedades são as mesmas pessoas; os patrimônios das sociedades se confundem; ocorrem negócios jurídicos simulados entre as sociedades; algumas pessoas jurídicas sequer possuem empregados ou desenvolvem atividade ou mantém algum patrimônio, servindo apenas como receptoras de recursos, muitas vezes não declarados em balanços financeiros**. Precedentes”. (AI 0006069-09.2012.4.03.0000, Desembargadora Federal Mônica Nobre, TRF3 – 4ª Turma, data do julgamento: 16.05.2019. Data da publicação/fonte: e-DJF3 Judicial 1 Data: 11.06.2019, g.n.)

50. Nesse contexto, não remanescem dúvidas de que a Autoridade Fiscal sistematizou robustamente as provas, apontando:

- (i) **Unidade de direção e gestão centralizada:** A investigação revelou que a Cristaleria Bruxelas, sob a direção de Renato e seu filho Felipe, comandava as operações das demais empresas. A NRFU e a Decorliz foram constituídas por familiares próximos (sobrinha, esposa e cunhada de Renato), o que evidencia gestão única e comunhão de propósitos empresariais. Além disso, diversos fornecedores (Air Products, Nacional Gás, Ultragaz, Companhia Brasileira de Distribuição) confirmaram que as negociações e contatos comerciais da NRFU eram conduzidos pelos mesmos gestores da Cristaleria Bruxelas, inclusive com uso de e-mails e telefones corporativos da Recorrente.

- (ii) **Confusão patrimonial e contábil:** Consta dos autos, que foram encontrados na sede da Cristaleria Bruxelas extratos bancários, folhas de pagamento, notas fiscais e comprovantes de despesas emitidos em nome da NRFU e da Decorliz, além de boletos bancários dessas empresas com o endereço da Bruxelas. Também foi identificada a utilização cruzada de contas bancárias (pagamentos de obrigações da Decorliz com recursos da NRFU) e o uso comum de bens móveis, como o caminhão VW/15190, placa FLU-1695, pertencente formalmente à NRFU, mas estacionado e operado na planta da Bruxelas.
- (iii) **Identidade operacional e confusão de atividades:** Verificou-se que as empresas compartilhavam a mesma estrutura física, empregados, equipamentos e insumos, havendo inclusive Acordo Coletivo de Trabalho único, assinado por Renato em nome de ambas. A NRFU, embora registrada como comercial atacadista, realizou 71% de suas compras de 2014 em insumos industriais (oxigênio e GLP), típicos da produção vidreira, comprovando que suas operações refletiam as da Cristaleria Bruxelas. Além disso, as duas empresas utilizavam idênticos códigos de produtos e até planilhas de controle de produção conjuntas, o que reforça a integração total das atividades.
- (iv) **Vínculos eletrônicos, documentais e trabalhistas:** As declarações de IRPF dos sócios da Bruxelas e da NRFU foram transmitidas pelo mesmo endereço MAC, confirmando o uso de sistemas e infraestrutura comuns. Depoimentos de ex-funcionários, como o do Sr. Ewerton Ruziska, confirmaram que, embora registrados pela Decorliz, trabalhavam de fato na Cristaleria Bruxelas, no mesmo endereço físico. Em ação trabalhista (Proc. nº 1002099-04.2015.5.02.0491), reconheceu-se a solidariedade entre Decorliz e Bruxelas, justamente por se tratar de empresas do mesmo grupo econômico.
- (v) **Elementos complementares de prova:** Outros documentos corroboram a vinculação: Notas fiscais emitidas pela Certisign à Decorliz continham o e-mail institucional da Cristaleria Bruxelas; Mensagens eletrônicas entre Felipe Nunez e representantes da Ultragaz revelam que as tratativas comerciais eram realizadas em nome da NRFU, mas utilizando endereços eletrônicos da Cristaleria; Relações de convênio médico empresarial da prestadora Maimell Saúde incluíam funcionários das três empresas sob o CNPJ da Bruxelas, confirmando a unificação da gestão de pessoal.

51. No ponto, transcrevo trecho da decisão recorrida que muito bem analisou a questão:

“Conclusão sobre o grupo econômico

103. Conforme discorremos ao longo do relatório e no voto, as provas de que NRFU e DECORLIZ correspondem a empresas que não existiam de fato e apenas foram formalizadas com o fito de ocultar receitas e despesas da fiscalizada e, assim, manter a fiscalizada dentro dos limites legais no regime de tributação favorecida do Simples Nacional, são inúmeras e praticamente todas se mantiveram de pé. Não sofreram nenhum abalado pelo contraditório da empresa.

104. Pelo contrário, em algumas oportunidades, a alegação e a prova trazida pela defesa, como as ações judiciais na esfera trabalhista, operaram em seu desfavor.

105. O conjunto probatório apresentado pela autoridade fiscal é abundante, robusto, diversificado e congruente com a sua constatação. São provas documentais, testemunhais e fotográficas que não deixam pairar a menor dúvida acerca do fato de a fiscalizada ser a verdadeira operadora das atividades meramente formalizadas em NRFU e DECORLIZ”. (destaque no original)

52. Nesse sentido consolidou-se a jurisprudência deste Conselho:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2007, 2008, 2009 GRUPO ECONÔMICO DE FATO. INSERÇÃO DE INTERPOSTAS PESSOAS. RESPONSÁVEIS DE FATO. INTERESSE COMUM. ART. 124, INCISO I, DO CTN. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. A constatação de **grupo econômico de fato** composto por pessoas jurídicas, apenas formalmente, distintas, que **constituem uma única universalidade**, conjugada **com a interposição de terceiros nos quadros societários de tais pessoas jurídicas**, autoriza a **imposição da responsabilidade tributária solidária**, conforme previsão do art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, aos responsáveis de fato pela gestão e prática dos atos que constituem os fatos geradores das obrigações tributárias, por configuração do interesse comum. (Processo nº 11020.720097/2012-09. Acórdão nº 1302-007.073 – 1ª Seção de Julgamento/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Sessão de 09 de abril de 2024. Relator Paulo Henrique Silva Figueiredo, g.n.)

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL Data do fato gerador: 01/01/2009 [...] SIMPLES NACIONAL. GRUPO ECONÔMICO. CONFUSÃO PATRIMONIAL E OPERACIONAL. EXCESSO DE RECEITA BRUTA GLOBAL. Quando as circunstâncias e evidências indicam a **coexistência de empresas sob a mesma administração, perseguindo a mesma atividade econômica, a utilização dos mesmos empregados e meios de produção, implicando confusão patrimonial e operacional, deve-se reconhecer a unicidade entre elas**, considerando-se a receita global para fins de verificação do enquadramento nos limites de receita bruta fixados para a opção pelo Simples Nacional. (Processo nº 13971.720755/2014-01. Acórdão nº 1302-005.712 – 1ª Seção de Julgamento/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Sessão de 13 de setembro de 2021. Relator Paulo Henrique Silva Figueiredo, g.n.)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011 SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INFRAÇÃO À LEI. GRUPO ECONÔMICO. Os sócios administradores que agem com infração à lei são responsáveis solidários pelo crédito tributário constituído. As **empresas que tem**

interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal e **integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente**, pelas obrigações decorrentes da lei de custeio previdenciário. [...]. (Processo nº 19515.720103/2011-89. Acórdão nº 2301005.603 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 11 de setembro de 2018. Relator Alexandre Evaristo Pinto, g.n.)

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

III.2 - Análise da Alegação Acerca da Exclusão do Simples

54. Quanto ao ponto, verifico que a Recorrente continua por sustentar as mesmas alegações tais quais formuladas na Impugnação:

“Conforme mencionado em sua impugnação, a decisão que determina a exclusão da Recorrente do simples está pautada na presunção de que a Recorrente teria participado de esquema fraudulento e que, supostamente, teria suas despesas superadas em 20% do valor dos ingressos de recursos e suposta falta de escrituração do Livro Caixa, nos termos dos artigos 28 e 29, incisos V, e VIII, da Lei Complementar nº 123/200; e artigo 2º da Resolução CGSN nº 94/2011.

Não existe no presente feito, prova de que o referido percentual foi extrapolado.

Por tais razões, não merece prosperar a R. Decisão que determinou a exclusão da Recorrente do Simples Nacional.

No entanto, caso se entenda pela exclusão da Recorrente do Simples Nacional, o que se faz somente a título argumento, os efeitos jurídicos dessa exclusão apenas serão produzidos a partir de 01/01/2015”.

55. Registre-se que, a Autoridade Julgadora “a quo” expressamente consignou que a exclusão da empresa fiscalizada do Simples Nacional é objeto do Processo Administrativo nº 16095.720010/2018-21, de modo que, caberia à Recorrente, nestes autos, apresentar suas razões em face dos lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e Contribuição Previdenciária Patronal.

56. Confira-se, portanto, o que constou da decisão recorrida a respeito:

“Exclusão do Simples

106. O contribuinte também questiona a exclusão do Simples Nacional. Nada obstante, essa matéria é objeto de processo, o de nº 16095.720010/2018-21. Não pode ser enfrentada no presente feito, mas lhe é prejudicial. Se lá fosse dado provimento à manifestação de inconformidade, o auto de infração aqui formalizado pereceria. Não foi este, porém, o caso.

Efeitos da exclusão do Simples

107. O contribuinte também alega questões relativas aos efeitos da exclusão do simples. Estes também são próprios do Ato Declaratório Executivo de Exclusão e, portanto, deveriam ter sido questionados no processo nº 16095.720010/2018-21.

108. Abaixo, reproduzimos por imagem a parte do Ato em que se fixam os seus efeitos:

[...]

109. De todo modo, em face do princípio da eventualidade que ponderadamente norteia os atos decisórios e não só os petitórios, para o caso de entendimentos posteriores considerarem que essa matéria também é objeto do presente feito e, assim, com o fito de evitar eventual nulidade desta decisão por não enfrentarmos o tema, tendo em vista que o contribuinte não o alegou no processo próprio, passamos a tratar desse questionamento.

110. Pois bem, como o próprio contribuinte destacou, o §1º, art. 29, da Lei Complementar nº 123/06, estabelece que a exclusão produzirá efeitos a partir do mês em que **incorrida** a infração. A palavra destacada em negrito é literal da lei e seu sentido não se confunde com “constatada”. Por outros termos, o ato declaratório, como seu próprio nome diz de forma não casuística, possui efeitos declaratórios e não constitutivos. Se o contribuinte tivesse adotado medidas antes da edição do ato, poderíamos discutir os efeitos desse arrependimento posterior, mas não é o caso. A possibilidade de correção da conduta delitiva não desloca o seu cometimento, ou seja, ter sido incorrida, para período posterior.

111. Não merece, pois, acolhida também essa alegação”. (destaques no original)

57. De pronto merece ser afastada a alegação de que a referida exclusão somente começaria a produzir efeitos a partir de 01.01.2015, pois como bem ressaltou a decisão recorrida, o §1º, do artigo 29, da Lei Complementar nº 123/06¹¹, estabelece que a exclusão produzirá efeitos

¹¹ **Art. 29.** A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando:

I - verificada a falta de comunicação de exclusão obrigatória;

II - for oferecido embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos a que estiverem obrigadas, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade que estiverem intimadas a apresentar, e nas demais hipóteses que autorizam a requisição de auxílio da força pública;

III - for oferecida resistência à fiscalização, caracterizada pela negativa de acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal ou a qualquer outro local onde desenvolvam suas atividades ou se encontrem bens de sua propriedade;

IV - a sua constituição ocorrer por interpostas pessoas;

V - tiver sido constatada prática reiterada de infração ao disposto nesta Lei Complementar;

VI - a empresa for declarada inapta, na forma dos [arts. 81 e 82 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#), e alterações posteriores;

VII - comercializar mercadorias objeto de contrabando ou descaminho;

VIII - houver falta de escrituração do livro-caixa ou não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária;

IX - for constatado que durante o ano-calendário o valor das despesas pagas supera em 20% (vinte por cento) o valor de ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade;

X - for constatado que durante o ano-calendário o valor das aquisições de mercadorias para comercialização ou industrialização, ressalvadas hipóteses justificadas de aumento de estoque, for superior a 80% (oitenta por cento) dos ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade;

a partir do mês em que **incorrida** a infração, de modo que, a possibilidade de correção da conduta delitiva não desloca o seu cometimento para período posterior.

58. A propósito:

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL Data do fato gerador: 01/01/2011 SIMPLES NACIONAL. CONSTITUIÇÃO POR MEIO DE PESSOAS INTERPOSTAS. CAUSA DE EXCLUSÃO. A constituição da pessoa jurídica por meio de interpostas pessoas é causa de exclusão de ofício do Simples Nacional. SIMPLES NACIONAL. CONSTITUIÇÃO POR MEIO DE PESSOAS INTERPOSTAS. EFEITOS DA EXCLUSÃO. A **exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional motivada pela constituição por meio de interpostas pessoas produz efeitos a partir do próprio mês em que incorrida na situação que a causou**, impedindo a opção pelo referido regime diferenciado pelos próximos 3 (três) anos-calendário seguintes. (Processo nº 15586.720442/2014-13. Acórdão nº 1302-005.250 – 1ª Seção de Julgamento/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Sessão de 11 de fevereiro de 2021. Relator Paulo Henrique Silva Figueiredo, g.n.)

59. Por essas razões, entendo por não acolher as alegações a respeito da exclusão do Simples Nacional.

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

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

- (i) o percentual de multa aplicado configura montante excessivo e desproporcional à infração tributária supostamente cometida, pelo que implica em afronta direta ao princípio constitucional da capacidade econômica da Contribuinte;
- (ii) ao impor multas que exorbitam a capacidade contributiva, travestindo-se de verdadeiro confisco e enriquecimento indevido, o Fisco vai frontalmente contra os princípios constitucionais em comento;
- (iii) o montante da penalidade ultrapassa em algumas vezes o montante do tributo que seria devido;

XI - houver descumprimento reiterado da obrigação contida no [inciso I do caput do art. 26](#);

XII - omitir de forma reiterada da folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária, trabalhista ou tributária, segurado empregado, trabalhador avulso ou contribuinte individual que lhe preste serviço.

§ 1º Nas hipóteses previstas nos incisos II a XII do **caput** deste artigo, a exclusão produzirá efeitos a partir do próprio mês em que incorridas, impedindo a opção pelo regime diferenciado e favorecido desta Lei Complementar pelos próximos 3 (três) anos-calendário seguintes.

- (iv) respeitados os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, a penalidade deverá ser aplicada à medida que seja adequada à punição necessária ao desestímulo da prática ilícita e, principalmente, proporcional à infração cometida, sob pena de, em assim não se fazendo, violar-se o princípio constitucional do não-confisco;
- (v) as penalidades aplicadas no presente feito são ilegais, inconstitucionais e abusivas, por desproporcionais que são à suposta infração cometida, razão pela qual devem ser afastadas ou ao menos reduzidas.

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

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

62. 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”*.

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

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

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

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

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

67. Em primeiro lugar, reconheça-se que o descumprimento da legislação tributária ensejará a aplicação da respectiva sanção independentemente da intenção do agente ou do

responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. É nesses termos que o 136 do Código Tributário Nacional (“CTN”) estipula:

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

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

69. Como ensina a doutrina:

“No campo das sanções administrativas pecuniárias (multas), é preciso não confundir (como faz, frequentemente, o próprio legislador) a proteção ao interesse da arrecadação (bem jurídico tutelado) com o objetivo de arrecadação por meio da multa. Noutras palavras, **a sanção deve ser estabelecida para estimular o cumprimento da obrigação tributária; se o devedor tentar fugir ao seu dever, o gravame adicional representado pela multa que lhe é imposta se justifica, desde que graduado segundo a gravidade da infração.** Se se tratar de obrigação acessória, a multa igualmente se justifica (pelo perigo que o descumprimento da obrigação acessória provoca para a arrecadação de tributos), **mas a multa não pode ser transformada em instrumento de arrecadação;** pelo contrário, **deve-se graduá-la em função da gravidade da infração,** vale dizer, **da gravidade do dano ou da ameaça que a infração representa para a arrecadação de tributos**”¹². (g.n.)

70. Examinando o artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96 verifica-se que, a multa qualificada no percentual de 150% deve ser aplicada quando há ação dolosa praticada de acordo com as hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.5020/1964. Confira-se:

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

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

[...]

¹² MARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, não paginado.

§ 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).

71. Como se vê, a imposição da multa qualificada pressupõe a comprovação de dois elementos que, embora estejam relacionados, são distintos. De um lado, **deve haver a comprovação de que ocorreu o fato gerador de um determinado tributo sem o seu pagamento** – o que, por si só, já enseja a incidência da multa de ofício de 75% -, e, de outro lado, **dever haver a comprovação de que o inadimplemento do tributo ocorreu por meio de sonegação, de fraude ou de conluio**¹³. A redação do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 é bastante clara ao dispor que a multa será duplicada nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 os quais, respectivamente, tratam dos institutos da sonegação, da fraude e do conluio. Confira-se:

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

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

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

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

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.

72. O traço característico e comum nas três modalidades é a **conduta dolosa**. O *dolo* corresponde à 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.

73. Conforme explica Gisele Bossa¹⁴, a redação do artigo 44 da Lei 9.430/96 não é despropositada, servindo para indicar que a qualificação da multa é medida de caráter excepcional

¹³ HALPERIN, Eduardo Kowarick. **Multa Qualificada no Direito Tributário**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 202, p. 31.

¹⁴ BOSSA, Gisele Barra. A Imputação de multa qualificada: dos aspectos técnicos à construção e valoração da prova no âmbito do CARF. In: BOSSA, Gisele Barra. **Eficiência Probatória e a Atual Jurisprudência do CARF**. São Paulo: Almedina, 2020, p. 185/193.

e, logo, cabe à própria Autoridade Fiscal o ônus de provar que o contribuinte praticou quaisquer das condutas dolosas descritas nos citados artigos da Lei 4.502/64.

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

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

“Conforme amplamente demonstrado neste **RELATÓRIO FISCAL** foi constatada a existência de Grupo Econômico de fato, cujos membros (pessoas jurídicas e físicas), de modo consciente, voluntário e em comunhão de vontades, associaram-se com o propósito de burlar a legislação para desequilibrar a concorrência, enganar o Fisco e continuamente abusar da ordem jurídica (utilizando-se maliciosamente de pessoas jurídicas e de "testas-de-ferro") para lucrarem em prejuízo da coletividade e para blindarem o patrimônio advindo da sonegação fiscal.

Verifica-se que os artifícios adotados pelo Grupo Econômico, que procuravam dar uma aparência de regularidade nas operações mercantis, tinham como real finalidade dificultar a identificação pelo Fisco do montante real dos tributos devidos e, além disso, foram feitos em todos os meses do período fiscalizado, de forma sistemática, não configurando exceção que poderiam ser reputados como erro ocasional. Trata-se de evidente ação dolosa que procurou modificar os parâmetros de cálculo da obrigação tributária principal, através da redução da base de cálculo dos tributos, visando reduzir o montante da carga tributária.

Ademais, constata-se o desvio de finalidade, pois as pessoas jurídicas vêm sendo utilizadas para operacionalizar fraudes tributárias. Não é que eventualmente praticaram ilícitos; elas foram criadas para burlar o Fisco. Também evidencia-se o desvio de finalidade pelo uso de sociedades como escudo para blindagem patrimonial (para que os sócios tenham seu patrimônio resguardado da sua responsabilização por atos ilícitos).

O conjunto probatório relatado neste **RELATÓRIO FISCAL**, ancorado em elementos e evidências robustas, não de forma isolada, mas dentro de um contexto abrangente, demonstram de forma inequívoca que os fatos narrados constituem fraude, sonegação e conluio, nos termos dos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64, *in verbis*: [...]”.

76. Quanto ao agravamento da multa, esse teve por fundamento a conduta protelatória da Recorrente no não atendimento à intimação, com prorrogação de prazo por duas vezes. É de ver-se o Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais:

“A empresa BRUXELAS, apesar de regularmente intimada, não apresentou o livro caixa, nem o livro diário ou razão; também não apresentou o livro de registro de inventário; tampouco a folha de pagamento de todos os segurados referentes às competências do ano de 2014 foram entregues ao fisco; além de outras exigências feitas no Termo de Intimação Fiscal lavrado em 31/05/2017 devidamente cientificado e com vinte dias de prazo para cumprimento (Anexos 2.20 e 2.21).

Em 26/06/2017 a empresa solicitou a prorrogação do prazo, por mais trinta dias, para atendimento do referido Termo de tal sorte que sua solicitação foi deferida e cientificada em 05/07/2017 (Anexos 2.22 e 2.23);

Aos 27 do mês de julho de 2017, sem ter atendido sequer parcialmente a intimação de 31/05/2017, apresentou novo pedido de prorrogação de prazo por mais 30 dias para atendimento. Após decorridos os vinte dias iniciais, mais os trinta dias de prorrogação a pedido da empresa fora autorizado um prazo adicional e improrrogável de cinco dias, contados a partir da ciência (09/08/2017) do Termo que protela o prazo (Anexos 2.24 e 2.25);

Em 18/08/2017, sem ter atendido QUAISQUER dos itens da intimação, a empresa apresentou um terceiro pedido de prorrogação de prazo, por mais cinco dias, para atendimento do referido Termo de Intimação. Com a certa convicção de intenções protelatórias, fora lavrado o Termo de Indeferimento de Prorrogação de Prazo, cuja ciência se deu em 25/08/2017 (Anexos 2.26 a 2.28). Ressalta-se que até a presente data nenhum dos documentos solicitados foram apresentados à fiscalização”.

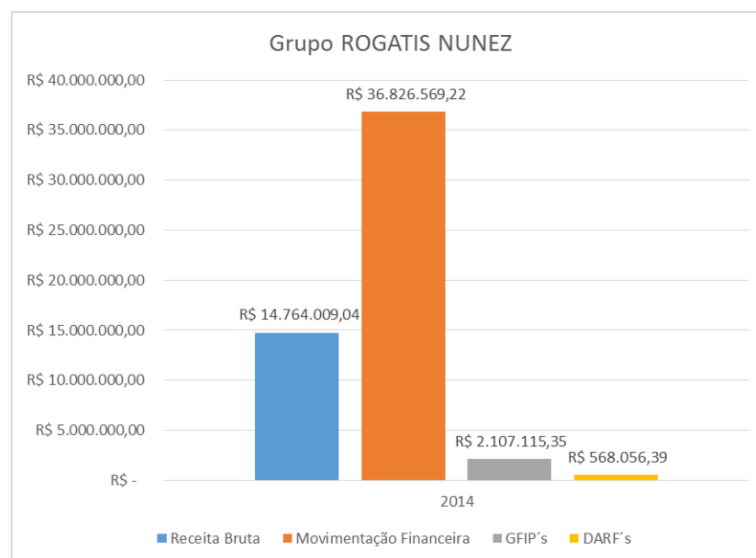
77. Pois bem. Em relação aos motivos que ensejaram a aplicação da multa na modalidade qualificada no percentual de 150%, é de se reconhecer que o instituto da sonegação previsto no artigo 71 da Lei nº 4.502/64 corresponde a *toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente,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

78. Já o agravamento foi fundamentado pelo não atendimento da intimação e, consequentemente pela negativa injustificada da Recorrente em apresentar o Livro Caixa – de escrituração obrigatória - ou alternativamente, o Livro Diário ou Razão, com vistas a apurar a veracidade dos valores declarados na DASN/2014.

79. E, realmente, a Autoridade Fiscal conseguiu demonstrar e comprovar o **evidente intuito de sonegar** por parte do “grupo econômico” ao ter relatado que, no período em análise, **de forma regular**, declarava em DCTF e GFIP uma parte dos créditos tributários devidos, sem efetuar o recolhimento da maior parte. Confira-se:

“Vejam os valores no gráfico abaixo a discrepância existente no ano-calendário de 2014 dos valores declarados pelo grupo como Receita Bruta x a Movimentação

bancária a crédito (segundo a DIMOF) x as GFIP's declaradas x os DARF's recolhidos (Anexos 5.1 a 5.4).



O gráfico acima expõe o grupo fiscalizado ao passo em que demonstra a diferença entre o total de dinheiro movimentado, os valores emitidos de notas fiscais e os valores recolhidos a título de tributos.

Tais números são ainda mais expressivos se segmentados por empresa conforme tabela abaixo:

2014	Bruxelas	NRFU	Decorlíz	Total
Receita Bruta	R\$3.869.822,34	R\$10.894.186,70	-	R\$14.764.009,04
Mov. Bancária	R\$21.740.362,44	R\$15.086.206,78	-	R\$36.826.569,22
GFIP's (vlr devido)	R\$573.020,44	R\$15.120,00	R\$1.518.974,91	R\$2.107.115,35
DARF's	R\$293.281,28	R\$162.729,14	R\$112.045,97	R\$568.056,39

E se detalharmos ainda mais os números acima, veremos com maior clareza que a confusão patrimonial, o dolo dos reais beneficiários e o conluio entre as empresas ficam mais evidentes, senão vejamos:

A Decorlíz declarou em GFIP um valor devido à previdência social (valor devido à previdência + valor devido dos segurados) no valor de R\$1.518.974,91(Anexo 5.3). Por outro lado, a empresa recolheu R\$112.045,97 via DARF referente (exclusivamente) a imposto de renda retido na fonte de assalariados (Anexo 5.2).

Ou seja, seus poucos recolhimentos durante o ano-calendário fiscalizado em nada se relaciona aos débitos confessados nas GFIP's transmitidas. Tal situação é ainda mais esdrúxula quando no próprio quadro demonstrativo acima percebemos que a Decorlíz não possui qualquer valor de movimentação de contas em bancos segundo a DIMOF. Ora, como uma empresa que possui débitos milionários e realizou pagamentos de mais de uma centena de milhar de Real pode não ter qualquer movimentação bancária? Tal fato apenas reforça o já comprovado esquema fraudulento da utilização de empresas de fachada".

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

81. A aplicação da multa qualificada deve ser, portanto, mantida, sendo que, por força do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional (“CTN”), que dispõe que *a lei se aplica a ato ou fato pretérito não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática*, a multa deve ser fixada no patamar de 100%, nos termos do que preceitua o artigo 14 da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023¹⁵.

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

83. Com relação ao agravamento, entendo que não deve ser aplicado, nos termos da Súmulas CARF abaixo transcritas:

Súmula CARF nº 96

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

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

Súmula CARF nº 133

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2019

A falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas ou de rendimentos.

84. Por essas razões, a meu ver, o não atendimento às intimações, por si só, não caracteriza o agravamento, se o próprio descumprimento já implica em materialidade do lançamento, seja por arbitramento, seja por caracterização de presunção legal. Assim, se a intimação não for cumprida e seu descumprimento não acarreta nenhuma outra consequência que não a configuração do próprio lançamento, o que, de certo modo, torna conclusiva a ação

¹⁵ **Art. 14.** Com fundamento no disposto no inciso IV do caput do art. 150 da Constituição Federal, referendado por decisões do Supremo Tribunal Federal, fica cancelado 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, 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.

fiscal, então não há motivo para o agravamento da multa, conforme inteligência das Súmulas 96 e 133.

IV - Análise dos Recursos Voluntários Interpostos pelos Responsáveis Tributários

85. Neste tópico serão analisados os Recursos Voluntários interpostos pelos responsáveis tributários, os quais, a rigor, giram em torno do vínculo de responsabilidade atribuído com base nos artigos 124, inciso I, e 135, inciso III, do Código Tributário Nacional ("CTN"), cujas alegações podem ser assim sintetizadas:

RECORRENTE	SÍNTESE DAS ALEGAÇÕES	FLS.
NRFU COMÉRCIO ATACADISTA LTDA EPP	a) ausência de responsabilidade da Recorrente; b) ausência de elementos fáticos para a responsabilização; c) ausência de delimitação da conduta e d) inaplicabilidade do artigo 124 do Código Tributário Nacional.	11.970/11.983
ADEVALDO RIBEIRO SANTIAGO	a) ausência de responsabilidade do Recorrente; b) ausência de elementos fáticos para a responsabilização; c) ausência de delimitação da conduta e d) inaplicabilidade do artigo 124 do Código Tributário Nacional.	11.984/11.996
CARMEN MARIA ROGATIS FONSECA	Além das matérias suscitadas pela Contribuinte principal, acrescentou ainda as seguintes alegações: a) ausência de responsabilidade da Recorrente; b) ausência de elementos fáticos para a responsabilização; c) não cumprimento dos requisitos para a responsabilização nos termos do artigo 135, III do Código Tributário Nacional - ausência de qualificação da Recorrente e da delimitação da conduta; e d) inaplicabilidade do artigo 124 do Código Tributário Nacional.	11.999/12.022
MARIA LUCIA DE ROGATIS DA FONSECA NUNEZ	Além das matérias suscitadas pela Contribuinte principal, acrescentou ainda as seguintes alegações: a) ausência de responsabilidade da Recorrente; b) ausência de elementos fáticos para a responsabilização; c) não cumprimento dos requisitos para a responsabilização nos termos do artigo 135, III do Código Tributário Nacional - ausência de qualificação da Recorrente e da delimitação da conduta; e d) inaplicabilidade do artigo 124 do Código Tributário Nacional.	12.025/12.048
RENATO RODRIGUES NUNEZ	Além das matérias suscitadas pela Contribuinte principal, acrescentou ainda as seguintes alegações: a) ausência de responsabilidade da Recorrente; b) ausência de elementos fáticos para a responsabilização; c) não cumprimento dos requisitos para a responsabilização nos termos do artigo 135, III do Código Tributário Nacional - ausência de qualificação da Recorrente e da delimitação da conduta; e d) inaplicabilidade do artigo 124 do Código Tributário Nacional.	12.051/12.072
VANUA LEVU PARTICIPAÇÕES EIRELI	Além das matérias suscitadas pela Contribuinte principal, acrescentou ainda as seguintes alegações: a) ausência de responsabilidade da Recorrente; b) ausência de elementos fáticos para a responsabilização; c) não cumprimento dos requisitos para a responsabilização nos termos do artigo 135, III do Código Tributário Nacional - ausência de qualificação da Recorrente e da delimitação da conduta; e d) inaplicabilidade do artigo 124 do Código Tributário Nacional.	12.075/12.096
VITI LEVU PARTICIPAÇÕES EIRELI	Além das matérias suscitadas pela Contribuinte principal, acrescentou ainda as seguintes alegações: a) ausência de responsabilidade da Recorrente; b) ausência de elementos fáticos para a responsabilização; c) não cumprimento dos requisitos para a responsabilização nos termos do	12.099/12.120

	artigo 135, III do Código Tributário Nacional - ausência de qualificação da Recorrente e da delimitação da conduta; e d) inaplicabilidade do artigo 124 do Código Tributário Nacional.	
DENARAU PARTICIPAÇÕES EIRELI	Além das matérias suscitadas pela Contribuinte principal, acrescentou ainda as seguintes alegações: a) ausência de responsabilidade da Recorrente; b) ausência de elementos fáticos para a responsabilização; c) não cumprimento dos requisitos para a responsabilização nos termos do artigo 135, III do Código Tributário Nacional - ausência de qualificação da Recorrente e da delimitação da conduta; e d) inaplicabilidade do artigo 124 do Código Tributário Nacional.	12.123/12.144
BEQA EMPREENDIMENTOS EIRELI	Além das matérias suscitadas pela Contribuinte principal, acrescentou ainda as seguintes alegações: a) ausência de responsabilidade da Recorrente; b) ausência de elementos fáticos para a responsabilização; c) não cumprimento dos requisitos para a responsabilização nos termos do artigo 135, III do Código Tributário Nacional - ausência de qualificação da Recorrente e da delimitação da conduta; e d) inaplicabilidade do artigo 124 do Código Tributário Nacional.	12.147/12.168
MANAROLA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A.	Além das matérias suscitadas pela Contribuinte principal, acrescentou ainda as seguintes alegações: a) ausência de responsabilidade da Recorrente; b) ausência de elementos fáticos para a responsabilização; c) não cumprimento dos requisitos para a responsabilização nos termos do artigo 135, III do Código Tributário Nacional - ausência de qualificação da Recorrente e da delimitação da conduta; e d) inaplicabilidade do artigo 124 do Código Tributário Nacional.	12.171/12.192
MONTEROSSO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A.	Além das matérias suscitadas pela Contribuinte principal, acrescentou ainda as seguintes alegações: a) ausência de responsabilidade da Recorrente; b) ausência de elementos fáticos para a responsabilização; c) não cumprimento dos requisitos para a responsabilização nos termos do artigo 135, III do Código Tributário Nacional - ausência de qualificação da Recorrente e da delimitação da conduta; e d) inaplicabilidade do artigo 124 do Código Tributário Nacional.	12.195/12.216
RIOMAGGIORE EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A.	Além das matérias suscitadas pela Contribuinte principal, acrescentou ainda as seguintes alegações: a) ausência de responsabilidade da Recorrente; b) ausência de elementos fáticos para a responsabilização; c) não cumprimento dos requisitos para a responsabilização nos termos do artigo 135, III do Código Tributário Nacional - ausência de qualificação da Recorrente e da delimitação da conduta; e d) inaplicabilidade do artigo 124 do Código Tributário Nacional.	12.219/12.240
VERNAZZA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A.	Além das matérias suscitadas pela Contribuinte principal, acrescentou ainda as seguintes alegações: a) ausência de responsabilidade da Recorrente; b) ausência de elementos fáticos para a responsabilização; c) não cumprimento dos requisitos para a responsabilização nos termos do artigo 135, III do Código Tributário Nacional - ausência de qualificação da Recorrente e da delimitação da conduta; e d) inaplicabilidade do artigo 124 do Código Tributário Nacional.	12.243/12.264
FELIPE ROGATIS NUNEZ	Além das matérias suscitadas pela Contribuinte principal, acrescentou ainda as seguintes alegações: a) ausência de responsabilidade da Recorrente; b) ausência de elementos fáticos para a responsabilização; c) não cumprimento dos requisitos para a responsabilização nos termos do artigo 135, III do Código Tributário Nacional - ausência de qualificação da Recorrente e da delimitação da conduta; e d) inaplicabilidade do artigo 124 do Código Tributário Nacional.	12.267/12.289

FERNANDA ROGATIS NUNEZ	Além das matérias suscitadas pela Contribuinte principal, acrescentou ainda as seguintes alegações: a) ausência de responsabilidade da Recorrente; b) ausência de elementos fáticos para a responsabilização; c) não cumprimento dos requisitos para a responsabilização nos termos do artigo 135, III do Código Tributário Nacional - ausência de qualificação da Recorrente e da delimitação da conduta; e d) inaplicabilidade do artigo 124 do Código Tributário Nacional.	12.292/12.314
RENATA ROGATIS NUNEZ	Além das matérias suscitadas pela Contribuinte principal, acrescentou ainda as seguintes alegações: a) ausência de responsabilidade da Recorrente; b) ausência de elementos fáticos para a responsabilização; c) não cumprimento dos requisitos para a responsabilização nos termos do artigo 135, III do Código Tributário Nacional - ausência de qualificação da Recorrente e da delimitação da conduta; e d) inaplicabilidade do artigo 124 do Código Tributário Nacional.	12.317/12.339
PEDRO ROGATIS NUNEZ	Além das matérias suscitadas pela Contribuinte principal, acrescentou ainda as seguintes alegações: a) ausência de responsabilidade da Recorrente; b) ausência de elementos fáticos para a responsabilização; c) não cumprimento dos requisitos para a responsabilização nos termos do artigo 135, III do Código Tributário Nacional - ausência de qualificação da Recorrente e da delimitação da conduta; e d) inaplicabilidade do artigo 124 do Código Tributário Nacional.	12.342/12.363

86. Nesse contexto, 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 (“CTN”).

87. A responsabilidade solidária prevista no artigo 124 do Código Tributário Nacional tem a seguinte redação:

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.

88. A leitura do dispositivo leva o intérprete à conclusão de que o “interesse comum” está atrelado ao fato gerador da obrigação tributária. Assim, para ser responsável solidária pelos créditos tributários, a pessoa (seja ela física ou jurídica) tem que ter tido **participação no fato** que constitui a hipótese de incidência tributária. Ou seja, a expressão “interesse comum” se dirige às pessoas que, de alguma forma, participaram do fato (critério material) descrito no antecedente da regra matriz.

89. Assim, para que esteja configurada a solidariedade natural é necessário que as pessoas obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à tributação. Em outros termos, **tais pessoas necessariamente devem ter participado da situação definida em lei como fato gerador do tributo**. A título de exemplo, em julgado bastante interessante, o Superior Tribunal de

Justiça (“STJ”) entendeu que o simples fato de os cônjuges optarem por fazer declaração conjunta de imposto de renda não significa, por si só, que ambos passam a ter interesse comum na situação constitutiva do fato gerador do tributo, na acepção do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional (“CTN”). No entender do Tribunal, para que estivesse configurada a solidariedade, seria necessária a “participação ativa” dos consortes, um ao lado do outro, “na produção do fato gerador da percepção dos rendimentos tidos por tributáveis” (STJ, REsp 1.273.396/DF, 1ª Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 05.12.2019, DJe 12.12.2019).

90. Tratando especificadamente de **grupos econômicos**, o Superior Tribunal de Justiça (“STJ”), por ocasião do julgamento do REsp nº. 884.845/SC, entendeu que o “**interesse comum**”, previsto no artigo 124, inciso I, implica que **as empresas agrupadas**, para serem solidariamente responsáveis, devem ser sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible, pois feriria a lógica jurídico-tributária a inclusão, no polo passivo da demanda, de alguém que não tenha tido **participação na ocorrência do fato gerador da obrigação**, mesmo que faça parte de grupo econômico beneficiado economicamente.

91. Essa espécie de solidariedade também é aplicável quando se visualizarem **confusão de patrimônio, fraudes, abuso de direito e má-fé**. É nesse sentido o entendimento firmado pelo TRF da 2ª Região no Acórdão proferido por ocasião do julgamento do AG 001560775.2011.4.02-0000 e do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) no AREsp nº. 89.618/PE, que decidiu *“Esta Corte Superior entende que a **responsabilidade solidária do art. 124 do CTN** c/c o art. 30 da Lei n. 8.212/1990 não decorre exclusivamente da demonstração da formação de grupo econômico, mas **demand a comprovação de práticas comuns, prática conjunta do fato gerador ou, ainda, quando há confusão patrimonial**. Precedentes. 2. O Tribunal ordinário entendeu pela responsabilidade solidária da empresa não pela simples circunstância de a sociedade pertencer ao mesmo grupo econômico do sujeito passivo originário. Antes, reconheceu a existência de confusão patrimonial, considerando haver entre as sociedades evidente identidade de endereços de sede e filiais, objeto social, denominação social, quadro societário, contador e contabilidade, além de as empresas veicularem seus produtos no mesmo sítio na internet”*.

92. No REsp nº. 1.689.431/ES, o Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) reconheceu **expressamente essa possibilidade de responsabilização solidária**, ao decidir que *“(…) 17. O Superior Tribunal de Justiça entende ser **aplicável a responsabilidade solidária do art. 124 do CTN** quando há **comprovação de práticas comuns, prática conjunta do fato gerador ou, ainda, quando há confusão patrimonial**. 18. É o que se passa na espécie, em que o Tribunal local reconheceu a existência de grupo econômico e ligações empresariais estreitas entre a recorrente e a devedora originária decorrentes da **administração familiar das empresas, coincidência de endereços e objetos sociais, movimentação da conta bancária da recorrente pelo fundador da executada, esvaziamento patrimonial da devedora originária concomitantemente ao desenvolvimento econômico da recorrente**. Tudo a demonstrar não só a existência, no mundo dos fatos, de grupo econômico integrado pela recorrente, como o interesse comum previsto no art. 124 do CTN”*.

93. Feitas essas considerações, registre-se que no concreto, a Autoridade Fiscal entendeu por atribuir a responsabilidade tributária (art. 124, I, CTN), a partir da constatação de que restou configurado o *“interesse comum dos envolvidos pela formação do grupo econômico de fato, caracterizado pela confusão patrimonial, unicidade de administração e o desvio de finalidade de pessoas jurídicas interpostas”*. Confira-se:

“Conforme já demonstrado de forma inequívoca neste Termo e no RELATÓRIO FISCAL GRUPO ECONÔMICO DE FATO, o procedimento fiscal identificou um Grupo Econômico de fato caracterizado, principalmente, pela unicidade de direção (poder de controle e administração da Bruxelas), pela intercomunicação (confusão) patrimonial e pelo desvio de finalidade das empresas envolvidas.

Trata-se de uma estrutura fraudulenta criada para a prática das infrações já exaustivamente comprovadas neste Termo, onde os reais beneficiários do esquema atuam mediante a interposição fraudulenta de pessoas jurídicas inexistentes fato, a interposição de pessoas físicas agindo como “testas-de-ferro” e o emprego de “holdings” e de empresas patrimoniais usadas na tentativa de se efetuar uma blindagem patrimonial dos bens adquiridos como frutos dos atos ilícitos praticados.

Diante deste cenário fraudulento, no qual o conluio e o dolo dos reais beneficiários são inequívocos, o interesse comum se evidencia pelo próprio ajuste (negócios, transações) entre as partes (pessoas físicas e jurídicas) objetivando a sonegação de tributos combinado com a fruição dos resultados em razão da confusão patrimonial existente entre eles.

[...]

Por todo o exposto, tendo sido comprovado o interesse comum dos envolvidos pela formação de Grupo Econômico de fato, caracterizado pela confusão patrimonial, unicidade de administração e o desvio de finalidade de pessoas jurídicas interpostas, faz-se necessário responsabilizar, com fulcro no artigo 124, inciso I do CTN, pelos créditos tributários a serem constituídos em função das infrações praticadas, as seguintes pessoas:

CNPJ/CPF	Razão Social/Nome (ATUAL)
05.636.104/0001-00	CRISTALERIA BRUXELAS INDUSTRIA E COMERCIO EIRELI - EPP
07.767.358/0001-93	N.R.F.U COMERCIO ATACADISTA LTDA - EPP
03.044.001/0001-26	DECORLIZ COMERCIAL LTDA - ME
26.223.553/0001-05	BEQA PARTICIPACOES EIRELI
26.222.870/0001-07	DENARAU PARTICIPACOES EIRELI
26.222.850/0001-28	VANUA LEVU PARTICIPACOES EIRELI
26.222.859/0001-39	VITI LEVU PARTICIPACOES EIRELI
26.473.008/0001-69	MANAROLA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPACOES S.A.
26.474.335/0001-35	MONTEROSSO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPACOES S.A.
26.492.916/0001-08	RIOMAGGIORE EMPREENDIMENTOS E PARTICIPACOES S.A.
26.492.938/0001-60	VERNAZZA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPACOES S.A.
112.258.508-00	RENATO RODRIGUES NUNEZ
078.354.488-07	MARIA LUCIA DE ROGATIS DA FONSECA NUNEZ
003.868.738-01	CARMEN MARIA ROGATIS FONSECA
365.148.928-09	FELIPE ROGATIS NUNEZ
394.915.948-77	FERNANDA ROGATIS NUNEZ
395.432.648-56	PEDRO ROGATIS NUNEZ
395.430.978-52	RENATA ROGATIS NUNEZ
133.721.968-13	ADEVALDO RIBEIRO SANTIAGO
195.988.074-87	DARIO RIBEIRO SANTIAGO
858.369.156-87	LUIZ HENRIQUE VILELA SANTIAGO
336.308.208-83	ELAINE CRISTINA TRISTAO DURO

94. Pelo que se observa, a Fiscalização não produziu provas diretas da participação efetiva de cada um dos responsáveis mencionados acima nas infrações à legislação tributária apontadas, nem demonstrou a prática conjunta do fato gerador. Ao contrário, o Fisco provou a prática da infração pela pessoa jurídica autuada e, como decorrência, considerando a constatação de *grupo econômico de fato, caracterizado pela confusão patrimonial, unicidade de administração e o desvio de finalidade de pessoas jurídicas interpostas* imputou a responsabilidade a todos os envolvidos.

95. A mim parece não estar devidamente caracterizada a responsabilização de todos, pois a Autoridade Fiscal não descreve a conduta realizada e tampouco a realização conjunta da situação configuradora do fato gerador, além de não demonstrar que os ganhos indevidos obtidos com as infrações praticadas pela empresa autuada tenham sido repartidos com a responsável, ou seja, não há elementos que sustentem o interesse comum previsto no artigo 124 do Código Tributário Nacional ("CTN").

96. A responsabilidade com fundamento no artigo 124 do Código Tributário Nacional ("CTN") demanda a realização conjunta do fato gerador, em regra, demonstrada a partir do proveito extraído dos fatos econômicos que foram suprimidos da tributação. Desse modo, deve ser mantida a responsabilidade apenas para os beneficiários, ora Recorrentes, abaixo:

PESSOA	FUNÇÃO (EMPRESA / PAPEL)	OBSERVAÇÕES
RENATO RODRIGUES NUNEZ	Sócio e administrador da Bruxelas; núcleo de direção do grupo.	Liderança operacional e negociações; assinou/validou tratativas ligadas à NRFU.
MARIA LÚCIA DE ROGATIS DA FONSECA NUNEZ	Gerente financeira da Bruxelas; consta como pessoa de contato perante fornecedor da NRFU.	Fundadora original da Decorliz (retirou-se depois). Esposa de Renato.

PESSOA	FUNÇÃO (EMPRESA / PAPEL)	OBSERVAÇÕES
CARMEN MARIA ROGATIS FONSECA	Gerente de vendas da Bruxelas.	Fundadora original da Decorliz (retirou-se depois). Cunhada de Renato.
FELIPE ROGATIS NUNEZ	Atuação operacional na Bruxelas; representante legal/contato da NRFU.	Aparece como signatário e contato em contratos; integra núcleo de direção com Renato. Filho de Renato.
FERNANDA ROGATIS NUNEZ	Atuação operacional na Bruxelas e contato da NRFU.	Trocou e-mails entre com funcionário da Ind. de Embalagens Tocantins relativamente a notas fiscais emitidas para a NRFU. Filha de Renato.
N.R.F.U. COMÉRCIO ATACADISTA EPP	Empresa paralela.	Empregadas para deslocar receitas e despesas da Bruxelas.

97. Menciono, a propósito, o seguinte julgado desta 2ª Turma Ordinária:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2013

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUA FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.

São solidariamente responsáveis pelos créditos tributários, as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. **Cabe à autoridade fiscal demonstrar o nexo de causalidade entre o interesse comum e as condutas típicas praticadas pelo responsável, não bastando presumir a responsabilidade abstratamente**”. (Processo nº 10805.724350/2017-18. Acórdão nº 1302-007.432 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA. Sessão de 27 de junho de 2025. Relator Henrique Nimer Chamas, g.n.)

98. Por essas razões, entendo que a responsabilidade solidária que foi atribuída à BEQA Participações Eireli; Denarau Participações Eireli; Vanua Levu Participações Eireli; Viti Levu Participações Eireli; Manarola Empreendimentos e Participações S.A; Monterosso Empreendimentos e Participações S.A; Riomaggiore Empreendimentos e Participações S.A; Vernazza Empreendimentos E Participações S.A.; Pedro Rogatis Nunez; Renata Rogatis Nunez; Adevaldo Ribeiro Santiago, com fundamento no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional (“CTN”) deve ser afastada, já que os pressupostos fáticos apontados pela Autoridade Fiscal para tanto não se subsumem à hipótese ali prevista.

99. Faz-se necessário, agora, observar a responsabilidade com fundamento no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (“CTN”), o qual dispõe:

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.

100. Do artigo 135 extrai-se que, para a responsabilização dos diretores, gestores ou representantes das pessoas jurídicas, prevista no inciso III, é necessário demonstrar a prática de atos “*com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*”.

101. Além do inadimplemento, faz-se necessária a configuração do comportamento do terceiro que enseje a existência de um passivo tributário que, por força normativa, passa ao espectro de sua responsabilidade.

102. Necessariamente, aqui, os terceiros necessitam apresentar poder de gerência ou de administração da sociedade que representam, uma vez que o fato ensejador da responsabilidade é o **ato ilícito praticado por parte daquele que tem poder de mando na pessoa jurídica que representa**. Nesse sentido é o entendimento pacificado há bastante tempo pelo Superior Tribunal de Justiça (“STJ”), como se verifica no REsp n. 640.155/RJ:

RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. POSSIBILIDADE. DESNECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. PROVAS PRÉ-CONSTITUÍDAS SUFICIENTES. SÚMULA 7/STJ. SÓCIOS. RESPONSABILIDADE VINCULADA AO EXERCÍCIO DE GERÊNCIA OU ATO DE GESTÃO. LEI 8.620/93. PREENCHIMENTO DAS CONDIÇÕES PREVISTAS NO ART. 135 DO CTN. RECURSO DESPROVIDO.

1. Não viola o art. 535 do CPC, tampouco nega prestação jurisdicional, o acórdão que adota fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia.

2. É cabível, em sede de execução fiscal, exceção de pré-executividade nos casos em que o reconhecimento da nulidade do título puder ser verificado de plano, bem assim quanto às questões de ordem pública, como aquelas pertinentes aos pressupostos processuais e às condições da ação, desde que não seja necessária dilação probatória.

3. Na hipótese dos autos, o Tribunal de origem, analisando o contexto fático-probatório, concluiu que as provas constantes dos autos são suficientes para se verificar a ilegitimidade da parte para figurar no pólo passivo da execução fiscal. Assim, não cabe a esta Corte Superior, em função da Súmula 7/STJ, avaliar se as provas pré-constituídas são suficientes ou não para afastar a referida legitimidade.

4. Segundo o disposto no art. 135, III, do CTN, os sócios somente podem ser responsabilizados pelas dívidas tributárias da empresa quando exercerem

gerência da sociedade ou qualquer outro ato de gestão vinculado ao fato gerador. Precedentes.

5. A Primeira Seção desta Corte de Justiça, no julgamento do REsp 717.717/SP, de relatoria do Ministro José Delgado, consagrou o entendimento de que, mesmo em se tratando de débitos com a Seguridade Social (Lei 8.620/93), "a responsabilidade pessoal dos sócios das sociedades por quotas de responsabilidade limitada" somente "existe quando presentes as condições estabelecidas no art. 135, III, do CTN" (REsp 833.977/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 30.6.2006).

6. Recurso especial desprovido. (g.n.)

103. A mera condição de sócio, por exemplo, sem poder de administração, não enseja responsabilização do terceiro. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (má gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade.

104. Segundo Leandro Paulsen¹⁶:

"Somente os '**diretores, gerentes ou representantes** de pessoas jurídicas de direito privado' podem ser responsabilizados, e não todo e qualquer sócio. Faz-se necessário, pois, que o sócio tenha exercido a direção ou gerência da sociedade, com **poder de gestão**. Efetivamente, 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. Constitui prova para a configuração da responsabilidade o fato de o agente encontrar-se na direção da empresa na data do cumprimento da obrigação, devendo ter poderes de decisão quanto ao recolhimento do tributo". (destaques no original)

105. Salienta-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.

106. Feitas essas considerações, registre-se que no concreto, a Autoridade Fiscal entendeu por atribuir a responsabilidade tributária ao Sr. Renato Rodrigues Nunez; à Sra. Maria Lucia de Rogatis da Fonseca Nunez; à Sra. Carmen Maria Rogatis Fonseca; ao Sr. Felipe Rogatis

¹⁶ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 14ª ed., São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 255.

Nunez; à Sra. Fernanda Rogatis Nunez; ao Sr. Pedro Rogatis Nunez; à Sra. Renata Rogatis Nunez e ao Sr. Adevaldo Ribeiro Santiago, pela prática das seguintes condutas:

“Conforme já fora ampla e exaustivamente constatado, as pessoas (físicas e jurídicas) envolvidas no Grupo Econômico de fato, de modo consciente, voluntário e em comunhão de vontades, associaram-se com o propósito de burlar a legislação tributária e iludir os órgãos fiscalizadores.

É importante destacar que, como visto, não se trata de mera transgressão à lei ou de um erro acidental ou episódico, mas de uma ação dolosa na criação e manutenção de um esquema ilícito para diminuir ou esquivar-se do recolhimento dos tributos devidos.

Neste sentido, a pessoal jurídica é, na verdade, vítima das ações de seus representantes, diretores, gerentes e empregados. Ou seja, somente a pessoa física é capaz de expressar sua vontade, elemento necessário para realizar os atos ilícitos praticados.

Por esta lógica, pode-se resumir a atuação de cada um dos responsáveis da seguinte forma:

- Renato Rodrigues Nunez - titular e administrador da Cristaleria Bruxelas, atuando (juntamente com os demais membros da família) como administrador de fato das empresas que compõem o Grupo Econômico de fato;
- Maria Lúcia de Rogatis da Fonseca Nunez - como Gerente Financeiro da Cristaleria Bruxelas, atuando (juntamente com os demais membros da família) como administrador de fato das empresas que compõem o Grupo Econômico de fato;
- Carmen Maria Rogatis Fonseca - como Gerente de Vendas da Cristaleria Bruxelas, atuando (juntamente com os demais membros da família) como administrador de fato das empresas que compõem o Grupo Econômico de fato;
- Felipe Rogatis Nunez - como titular e administrador da Vanua Levu, atuando (juntamente com os demais membros da família) como administrador de fato das empresas que compõem o Grupo Econômico de fato. Vale lembrar que por diversas vezes foram mencionados neste termo e no RELATÓRIO GRUPO ECONÔMICO DE FATO a participação de Felipe ao movimentar a conta bancária da NRFU, assinar documentos e responder e-mails em nome da Bruxelas (págs. 21, 27, 28, 75, 78, 83);
- Fernanda Rogatis Nunez - como titular e administradora da Vanti Levu, atuando (juntamente com os demais membros da família) como administradora de fato das empresas que compõem o Grupo Econômico de fato;
- Renata Rogatis Nunez – como titular e administradora da BEQA e como diretora e administradora da Manarola, da Monterosso, da Riomaggiore e da Vernazza, atuando (juntamente com os demais membros da família) como administradora de fato das empresas que compõem o Grupo Econômico de fato;

- Pedro Rogatis Nunez - como titular e administrador da DENARAU e como diretor e administrador da Manarola, da Monterosso, da Riomaggiore e da Vernazza, atuando (juntamente com os demais membros da família) como administrador de fato das empresas que compõem o Grupo Econômico de fato;

Em tempo, vale destacar que a condição de empresário, real ou ficto, a quem a lei atribui uma gama de direitos e deveres atrelados à administração da empresa, não pode sofrer completo desvalor só porque o agente agiu como "testa-de-ferro" e, nesta condição, alega que nada sabia, enquanto a empresa experimenta substancial aumento patrimonial à custa da sonegação de tributos. Assim, nos termos do artigo 11 da Lei 8.137/90, os "testas-de-ferro", ao concorrerem com a prática dos ilícitos, também respondem pelos crimes definidos nos artigos 1º e 2º da mesma lei:

"Art. 11. Quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorre para os crimes definidos nesta lei, incide nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade."

Assim, incorre no disposto legal acima:

- Adevaldo Ribeiro Santiago - como sócio e administrador de direito da NRFU, atuando como "testa-de-ferro" para os reais beneficiários do esquema fraudulento;
- Luiz Henrique Vilela Santiago - como sócio e administrador de direito da Decorliz, atuando como "testa-de-ferro" para os reais beneficiários do esquema fraudulento.

Desta feita, por todo o exposto, faz-se necessária a responsabilização com fulcro no artigo 135 do CTN as seguintes pessoas:

CPF	NOME
112.258.508-00	RENATO RODRIGUES NUNEZ
078.354.488-07	MARIA LUCIA DE ROGATIS DA FONSECA NUNEZ
003.868.738-01	CARMEN MARIA ROGATIS FONSECA
365.148.928-09	FELIPE ROGATIS NUNEZ
394.915.948-77	FERNANDA ROGATIS NUNEZ
395.432.648-56	PEDRO ROGATIS NUNEZ
395.430.978-52	RENATA ROGATIS NUNEZ
858.369.156-87	LUIZ HENRIQUE VILELA SANTIAGO
133.721.968-13	ADEVALDO RIBEIRO SANTIAGO

”.

107. Como se vê, apesar de a Autoridade Fiscal descrever qual teria sido o ato praticado por cada responsável, entendemos que não há uma ligação sobre sua suposta conduta ilícita às operações fraudulentas descritas, com exceção do Sr. Renato Rodrigues Nunez e do Sr. Felipe Rogatis Nunez.

108. Por essas razões, entendo que a responsabilidade atribuída à Sra. Maria Lucia de Rogatis da Fonseca Nunez; à Sra. Carmen Maria Rogatis Fonseca; à Sra. Fernanda Rogatis Nunez; ao Sr. Pedro Rogatis Nunez; à Sra. Renata Rogatis Nunez; ao Sr. Luiz Henrique Vilela Santiago e ao

Sr. Adevaldo Ribeiro Santiago, com fundamento no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional deve ser afastada.

109. Com relação ao sócio, Sr. Renato Rodrigues Nunez e seu filho Sr. Felipe Rogatis Nunez, observa-se que a Autoridade Fiscal atribuiu a responsabilidade tributária pelo fato de que, através da prática reiterada, visava o enriquecimento ilícito por meio de sonegação fiscal e outros artifícios. É de ver-se:

“Ao longo deste Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais (TVCIF) será demonstrada a forma com que a empresa CRISTALERIA BRUXELAS INDUSTRIA E COMÉRCIO EIRELI – EPP, inscrita no CNPJ 05.636.104/0001-00, por meio de seu sócio RENATO RODRIGUES NUNEZ, CPF 112.258.508-00, montou um esquema envolvendo diversas pessoas, físicas e jurídicas, com o intuito básico de sonegar tributos, apresentando provas inequívocas de seu dolo, “modus operandi” e os prejuízos causados ao erário.

Ficou demonstrado no relatório “Grupo Econômico de Fato” (parte integrante do presente processo) que a Bruxelas faz parte de um grupo econômico cuja administração é realizada por membros de uma mesma família (Família Rogatis Nunez), principalmente por RENATO RODRIGUES NUNES, MARIA LÚCIA DE ROGATIS DA FONSECA NUNEZ (esposa de Renato), CARMEN MARIA ROGATIS FONSECA (irmã de Maria Lúcia e Cunhada de Renato) e FELIPE ROGATIS NUNEZ (filho mais velho de Renato).

O esquema montado utiliza-se de empresas “paralelas” com quadros societários interpostos e pratica diversos ilícitos tributários com o objetivo precípuo de frustrar o pagamento de tributos e contribuições previdenciárias tomando para si uma vantagem de mercado abusiva e desleal e gerando distúrbios concorrenciais”.

110. Ademais, a jurisprudência deste Conselho tem sustentado que o uso fraudulento de pessoas jurídicas mediante interposição de pessoas leva à responsabilização com fundamento no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional. Confira-se:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2011 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. NATUREZA E CARACTERIZAÇÃO. **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 os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.** Esta responsabilidade não se limita às hipóteses de infração à lei societária, mas abrange também infrações às leis tributárias, e **atinge não só o administrador de direito, mas também o administrador de fato do contribuinte, mormente no caso em que as infrações foram apenadas com a multa qualificada de 150% que se aplica somente em casos de sonegação, fraude ou conluio.** (Processo nº 10410.724905/2015-95. Acórdão nº 9101-007.242 – CSRF/1ª Turma. Sessão de 4 de dezembro de 2024. Relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto, g.n.)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2009, 2010, 2011 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PESSOAL. ART. 135, III, DO CTN. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOAS. CABIMENTO. Cabe a imposição de **responsabilidade tributária** em razão da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, **nos termos do art. 135, III, do CTN**, quando demonstrado, a partir do conjunto de elementos fáticos convergentes, que **os responsabilizados ostentavam a condição de administradores de fato da autuada, bem como que houve interposição fraudulenta de pessoa em seu quadro societário**. (Processo nº 10640.723217/2015-02. Acórdão nº 1302-006.340 – 1ª Seção de Julgamento/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Sessão de 18 de novembro de 2022. Relator Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, g.n.)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2009, 2010 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CONDUTA DO ADMINISTRADOR. INTERPOSTA PESSOA INFRAÇÃO À LEI. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. DESNECESSIDADE. A responsabilidade tributária de dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado - resumidamente sócio-gerente - não se confunde com a responsabilidade do sócio. Afinal, não é a condição de ser sócio da pessoa jurídica que atrai a responsabilidade tributária, mas sim a conduta, a atuação como gestor ou representante da pessoa jurídica e a prática de atos com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatutos que resultaram em descumprimento de obrigação tributária. É necessário, portanto, a existência de nexo causal entre a conduta praticada e o respectivo resultado prejudicial ao Fisco. Com efeito, o administrador, ainda que de fato, que praticar alguma dessas condutas, com reflexo tributário, deverá figurar como sujeito passivo solidário. Conforme entendimento do STJ, na atribuição de responsabilidade do sócio-gerente prevista nos arts. 135, III, e 134, VII, do CTN, não se faz necessário a instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica da sociedade empresária nos termos do art. 133 do CPC/2015 uma vez que a responsabilidade atribuída pelo próprio CTN permite a cobrança do crédito tributário de forma direta desses terceiros. A instauração do incidente far-se-á necessária na hipótese de redirecionamento da execução fiscal em face de terceiro não elencado diretamente pelo CTN. **A utilização de interposta pessoa, mediante da fraude na composição societária, criando a figura do sócio aparente ou formal, comumente denominado de "laranja", demonstra o caráter doloso da conduta de fraudar, sonegar e de suprimir tributos e contribuições federais**, o que configura infração à lei, nos termos do art. 71, III, da Lei nº 4.402, de 1964, (sonegação) e do art. 1º, I, da Lei nº 8.137, de 1964, (omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias), com reflexos tributários, **o que atrai a responsabilidade tributária, nos termos do art. 135, III, do CTN**. (Processo nº 11060.720880/2013-79. Acórdão nº 1201-004.904 – 1ª Seção de Julgamento/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Sessão de 16 de junho de 2021. Relator Efigênio de Freitas Júnior, g.n.)

111. Sobre tais fatos, os responsáveis Sr. Renato Rodrigues Nunez e Sr. Felipe Rogatis Nunez não apresentaram nenhuma prova que refutasse as constatações da Fiscalização. É inquestionável, portanto, a responsabilidade de ambos nas práticas ilícitas apontadas.

112. Assim, entendo que a responsabilidade tributária atribuída ao Sr. Renato Rodrigues Nunez e ao Sr. Felipe Rogatis Nunez, com fundamento no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional deve ser mantida, devendo ser afastada a responsabilidade tributária atribuída à Sra. Maria Lucia de Rogatis da Fonseca Nunez; à Sra. Carmen Maria Rogatis Fonseca; à Sra. Fernanda Rogatis Nunez; ao Sr. Pedro Rogatis Nunez; à Sra. Renata Rogatis Nunez e ao Sr. Adevaldo Ribeiro Santiago.

113. Em resumo, temos:

Responsável (recorrente)	Art. 124, I (solidária)	Art. 135, III (pessoal)
NRFU Comércio Atacadista EPP	Mantida	—
Adevaldo Ribeiro Santiago	Afastada	Afastada
Carmen Maria Rogatis Fonseca	Mantida	Afastada
Maria Lúcia de Rogatis da Fonseca Nunez	Mantida	Afastada
Renato Rodrigues Nunez	Mantida	Mantida
Felipe Rogatis Nunez	Mantida	Mantida
Fernanda Rogatis Nunez	Mantida	Afastada
Renata Rogatis Nunez	Afastada	Afastada
Pedro Rogatis Nunez	Afastada	Afastada
Vanua Levu Participações EIRELI	Afastada	—
Viti Levu Participações EIRELI	Afastada	—
Denarau Participações EIRELI	Afastada	—
BEQA Empreendimentos EIRELI	Afastada	—
Manarola Empreendimentos e Participações S.A.	Afastada	—
Monterroso Empreendimentos e Participações S.A.	Afastada	—
Riomaggiore Empreendimentos e Participações S.A.	Afastada	—

Responsável (recorrente)	Art. 124, I (solidária)	Art. 135, III (pessoal)
Vernazza Empreendimentos e Participações S.A.	Afastada	—

V - Dispositivo

114. Por todo o exposto e por tudo mais que consta nos autos, entendo por conhecer dos Recursos Voluntários apresentados pela contribuinte Cristaleria Bruxelas Indústria e Comércio Eireli e pelos responsáveis¹⁷

115. E, após análise detida das alegações preliminares formuladas pela Cristaleria Bruxelas Indústria e Comércio Eireli e pelos responsáveis, entendo por adotar as seguintes providências:

- (i) Em relação ao Recurso Voluntário interposto pela Cristaleria Bruxelas Indústria e Comércio Eireli:
 - Não conhecer os argumentos relativos à (i) suspensão da exigibilidade do crédito tributário; (ii) a eventual desproporcionalidade ou caráter confiscatório da multa qualificada de 150% e (iii) dos argumentos referentes à responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado;
 - Rejeitar a preliminar de nulidade por ausência do mandado de busca e apreensão;
 - No mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, apenas para afastar o agravamento e reduzir a multa qualificada para o percentual de 100% (cem por cento).
- (ii) Em relação ao Recurso Voluntário interposto pelo responsável Adevaldo Ribeiro Santiago:
 - Conhecer e no mérito, dar provimento, para afastar a responsabilidade atribuída com fundamento no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional (“CTN”), já que os pressupostos fáticos apontados pela Autoridade Fiscal não se subsumem à hipótese ali prevista.

¹⁷ NRFU Comércio Atacadista Ltda EPP; Adevaldo Ribeiro Santiago; Carmen Maria Rogatis Fonseca; Maria Lucia de Rogatis da Fonseca Nunez; Renato Rodrigues Nunez; Vanua Levu Participações Eireli; Viti Levu Participações Eireli; Denarau Participações Eireli; BEQA Empreendimentos Eireli; Manarola Empreendimentos e Participações S.A.; Monterosso Empreendimentos e Participações S.A.; Riomaggiore Empreendimentos e Participações S.A.; Vernazza Empreendimentos e Participações S.A.; Felipe Rogatis Nunez; Fernanda Rogatis Nunez; Renata Rogatis Nunez e Pedro Rogatis Nunez.

(iii) Em relação aos Recursos Voluntários interpostos pelos responsáveis: Vanua Levu Participações Eireli; Viti Levu Participações Eireli; Denarau Participações Eireli; BEQA Empreendimentos Eireli; Manarola Empreendimentos e Participações S.A.; Monterosso Empreendimentos e Participações S.A.; Riomaggiore Empreendimentos e Participações S.A.; Vernazza Empreendimentos e Participações S.A.; Renata Rogatis Nunez e Pedro Rogatis Nunez:

- Não conhecer os argumentos relativos à eventual desproporcionalidade ou caráter confiscatório da multa qualificada de 150%;
- Rejeitar a preliminar de nulidade por ausência do mandado de busca e apreensão;
- No mérito, dar provimento aos Recursos Voluntários, para afastar a responsabilidade atribuída com fundamento no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional (“CTN”), já que os pressupostos fáticos apontados pela Autoridade Fiscal não se subsumem à hipótese ali prevista.

(vi) Em relação aos Recursos Voluntários interpostos pelos responsáveis: Renato Rodrigues Nunez; Maria Lúcia de Rogatis da Fonseca Nunez; Carmen Maria Rogatis Fonseca; Felipe Rogatis Nunez; Fernanda Rogatis Nunez e N.R.F.U. Comércio Atacadista EPP:

- Não conhecer os argumentos relativos à eventual desproporcionalidade ou caráter confiscatório da multa qualificada de 150%;
- Rejeitar a preliminar de nulidade por ausência do mandado de busca e apreensão;
- No mérito, negar provimentos aos Recursos Voluntários, de modo que, a responsabilidade com fundamento no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional (“CTN”) deverá ser mantida.

(iv) Em relação aos Recursos Voluntários interpostos pelos responsáveis: Maria Lucia de Rogatis da Fonseca Nunez; Carmen Maria Rogatis Fonseca; Fernanda Rogatis Nunez; Pedro Rogatis Nunez; Renata Rogatis Nunez; Adevaldo Ribeiro Santiago:

- No mérito, dar provimento aos Recursos Voluntários, de modo que, a responsabilidade com fundamento no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional deve ser afastada.

(v) Em relação aos Recursos Voluntários interpostos pelos responsáveis: Renato Rodrigues Nunez Felipe Rogatis Nunez:

- No mérito, negar provimento aos Recursos Voluntários, de modo que, a responsabilidade com fundamento no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional deve ser mantida.

116. É como voto.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin