



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 19311.720207/2015-11  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-002.193 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de fevereiro de 2018  
**Matéria** IRPJ - APURAÇÃO INCORRETA  
**Recorrente** ROBERTO RESTUM  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

**MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO**

A multa de lançamento de ofício decorre de expressa determinação legal, e é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, não cumprindo à administração afastá-la sem lei que assim regulamente, nos termos do art. 97, inciso VI, do CTN. Estando evidenciada nos autos a intenção dolosa da autuada de evitar a ocorrência do fato gerador ou seu conhecimento pela Autoridade Tributária, a aplicação da multa qualificada torna-se imperiosa.

**MULTA AGRAVADA NO ARBITRAMENTO. CABIMENTO**

Comprovado nos autos o reiterado procedimento da autuada em não atender às intimações lavradas pelo Fisco, omitindo-se completamente em relação às informações que deveria prestar, cabe o agravamento da multa de ofício lançada, aumentando-a em 50,00%, no caso elevando-a de 150,00% para 225%.

**SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA.**

São solidariamente responsáveis pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, quando presentes os pressupostos legais dos artigos 124 e 135, III, do CTN.

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.**

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

**OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA**

O artigo 42 da lei 9.430/1996 estabeleceu a presunção legal de que os valores creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas junto a

instituição financeira e em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não faça prova de sua origem, com documentação hábil e idônea, serão tributados como receita omitida.

**ARBITRAMENTO. CABIMENTO.**

A não existência, disponibilização ou exibição ao Fisco da escrituração exigida pela legislação durante a ação fiscal impõe o arbitramento do lucro na forma do artigo 530, inciso III, do RIR/1999, computando-se as receitas omitidas apuradas pela fiscalização na base de cálculo da tributação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário do Contribuinte e dos indicados como Responsáveis Solidários. Por maioria de votos, negado provimento ao recurso voluntário no tocante aos juros sobre a multa de ofício. Vencida a Conselheira Leticia Domingues Costa Braga.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto- Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Livia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Daniel Ribeiro Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto, Leticia Domingues Costa Braga, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa.

## **Relatório**

Iniciemos com a transcrição do relatório da decisão de Piso.

## **Relatório**

### **I – DO LANÇAMENTO.**

#### **I.1 – Dos Autos de Infração.**

Contra o Contribuinte, pessoa jurídica, já qualificada nos autos, foram lavrados os Autos de Infração e respectivos Anexos de fls. 13014/13104, a saber:

Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, no valor de R\$9.216.367,22, cumulado com multa de ofício concomitantemente qualificada e agravada, no percentual total de 225%, e juros de mora pertinentes, calculados até 11.2015.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, no valor de R\$4.263.149,61, cumulada com multa de ofício concomitantemente qualificada e agravada, no percentual total de 225%, e juros de mora pertinentes, calculados até 11.2015.

Contribuição para o Financiamento da seguridade Social - Cofins, no valor de R\$11.864.846,32, cumulada com multa de ofício concomitantemente qualificada e agravada, no percentual total de 225%, e juros de mora pertinentes, calculados até 11.2015.

Contribuição para o PIS/Pasep, no valor de R\$2.570.694,99, cumulada com multa de ofício concomitantemente qualificada e agravada, no percentual total de 225%, e juros de mora pertinentes, calculados até 11.2015.

#### **I.2 - Descrição dos Fatos.**

Na descrição dos fatos, a Fiscalização fez as anotações abaixo transcritas:

*“Razão do arbitramento no(s) período(s):*

*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.*

*Fatos Geradores ocorridos a partir de 01/04/1999:*

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

#### **OMISSÃO DE RECEITA POR PRESUNÇÃO LEGAL INFRAÇÃO: DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA**

*Valores creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas junto a instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme relatório fiscal em anexo, que também esclarece e complementa o enquadramento legal.”*

#### **I.3 - Responsabilidade Solidária.**

Foram relacionados como responsáveis solidários pelo crédito tributário as seguintes pessoas jurídicas e físicas:

ADRIANA RESTUM, CPF – 120.853.198-07;

SUN BLOOM PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ – 02.067.055/0001-44;  
PORT COMPANY PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA – ME,  
CNPJ – 10.528.300/0001-00.

## **II – RELATÓRIOS FISCAIS E TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL - TVF.**

### **II.1 – Relatório Fiscal – Grupo Restum (fls. 13413/13459)**

Em 2014, foram lavrados autos de infração contra empresas integrantes do Grupo empresarial denominado “Restum”, e para melhor compreensão do procedimento fiscal do qual resultou os referidos lançamentos faz-se necessário uma leitura cuidadosa do Relatório Fiscal – Grupo Restum, o qual relata minuciosamente os fatos verificados, o *modus opeandi* do grupo empresarial, as provas coletadas e a conclusão fiscal.

#### **Síntese do Relatório**

O Grupo Restum é comandado pelo Sr. ROBERTO RESTUM, CPF: 043.261.158-40 e pela esposa, a Sra. ADRIANA RESTUM, CPF: 120.853.198-07, os quais são contribuintes de elevada capacidade contributiva, além de familiares e pessoas próximas.

Conforme “Relatório Fiscal – Grupo Restum” o denominado Grupo Restum é constituído por um aglomerado de empresas (centenas de sociedades empresárias autônomas) que atuam no ramos de roupas, sapatos e acessórios, utilizando-se de diversas marcas próprias, entre elas destacam-se a Planet Girls, Hot Point, Venom, Polo Wear, A.R. Store, SMK, com o fulcro de atingir o mais variado público consumidor. Para tanto, o Grupo utiliza-se de importações e de encomendas de industrialização junto a terceiros, revendendo os produtos em sua grande maioria através de lojas próprias e uma pequena parcela para revendedores varejistas. Cada uma das lojas é constituída como uma empresa autônoma, possuindo ato constitutivo e CNPJ distintos, sendo que a pulverização do grupo em inúmeras empresas distintas teve como objetivo desmembrar seu faturamento, encobrando seu real potencial econômico e mantendo o Fisco à margem de suas atividades, uma vez que os baixos faturamentos apresentados por cada unidade não despertam o interesse fiscal.

A autoridade fiscal relacionou no Relatório Fiscal alguns procedimentos, a seguir sintetizados, que teria o grupo utilizado para ocultar do Fisco a ocorrência dos fatos geradores tributários:

1 - Cada uma das empresas componentes cumpriam as obrigações acessórias de entrega de declarações, porém, o faziam inicialmente com valores “zerados” e, num segundo momento, classificavam suas receitas de forma errônea com aplicação incorreta do coeficiente do lucro presumido, diminuindo sobremaneira os valores dos tributos a pagar, dando ao Fisco a equivocada idéia de que as empresas eram cumpridoras do seu dever fiscal;

2 - O Grupo constituía e encerrava constantemente novas empresas e para viabilizar estas operações de troca de empresas, o Grupo mantinha verdadeiro estoque de sociedades constituídas inicialmente na JUCESP, porém sem cadastro no CNPJ; assim, quando do encerramento das atividades de determinada empresa cadastrada junto a RFB, imediatamente já se realizava novo cadastro no CNPJ de

empresa estocada na JUCESP, não havendo qualquer prejuízo na operação da unidade;

3 - O grupo utilizava-se de interpostas pessoas, seja para constituir a empresa, seja para operar fraudulentamente, seja para proteção patrimonial quando do encerramento, com a cíclica constituição de novas empresas em nome de “laranjas” e/ou “testas de ferro”;

4 - Essas empresas, conforme sua função dentro do Grupo, por vezes eram transferidas aos reais titulares (família Restum), por vezes eram operadas em nome das interpostas pessoas e por vezes eram transferidas a estas quando de seus encerramentos, assim a responsabilidade tributária daí decorrente recairia sobre os “laranjas”, havendo, inclusive, ações judiciais movidas por terceiros contra o Grupo no sentido de verem seus nomes afastados das empresas componentes com a alegação do uso indevido de seus nomes;

5 - As empresas próprias (aquelas em que a família Restum aparece no quadro societário) importavam ou industrializavam produtos e revendiam tais mercadorias a empresas fictas (empresas do Grupo constituídas em nome de interpostas pessoas) por valores que praticamente correspondiam aos custos de importação ou produção, assim, as empresas próprias não apuravam Lucro e apuravam o mínimo de tributos sobre o consumo (ICMS, IPI, PIS, COFINS, etc). Por sua vez, as empresas fictas vendiam estas mercadorias às empresas varejistas do Grupo por valores que se aproximavam muito do preço praticado ao consumidor final, de sorte que todo o lucro operacional e o passivo tributário dos tributos sobre consumo recaíam sobre as empresas “laranjas”, permitindo inclusive que as lojas varejistas pudessem se creditar dos tributos não-cumulativos (notadamente ICMS). Desta forma, praticamente nenhum passivo tributário recaía às empresas próprias do Grupo.

6 - As empresas JOS COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA – CNPJ 13.385.771/0001-96, JOS-CONF COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA – CNPJ 12.374.212/0001-18, IMPORTDALAMARI COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA – CNPJ 12.431.673/0001-85, SPR IMPORT BRASIL LOJISTICA E COMÉRCIO LTDA – CNPJ 12.431.674/0001-20 e JURECÊ COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA – CNPJ 12.755.478/0001- 00 teriam sido constituídas em nome de interpostas pessoas e funcionaram de anteparo formal para acobertar fatos geradores tributários praticados pelo Grupo, cujo real beneficiário seria a empresa INVICTUS IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA – CNPJ 07.693.822/0001-44;

7 - As empresas fictícias não possuíam sequer espaço físico, constituindo-se em mera formalidade e, desta forma, a importadora do grupo revendia quase a totalidade dos produtos e matérias primas para as empresas fictas as quais mandavam industrializar as matérias primas e revendiam os produtos para as lojas varejistas do Grupo, lojas estas que se creditam dos tributos não cumulativos e que tem pouco ou quase nenhum lucro. O passivo tributário recaía quase que totalmente às intermediárias fictícias.

8 - Foram criadas novas empresas que praticaram também fatos geradores tributários, porém os valores destas operações decorrentes não foram oferecidos à tributação, tendo sido inclusive escondidos do Fisco Federal na tentativa de serem beneficiados pelo instituto da decadência;

9 - Os bens necessários à percepção das receitas da atividade não eram registrados em nome de seus reais utilizadores, mas sim em nome de empresas patrimoniais (holdings) as quais, propositalmente, não praticam fatos geradores tributários, objetivando que seu patrimônio não pudesse ser alcançado em uma execução fiscal;

10 - Os imóveis onde eram sediadas as diversas empresas do Grupo bem como os veículos utilizados na atividade encontram-se registrados em nome das empresas PORT COMPANY PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA – 10.528.300/0001-00 e SUN BLOOM PARTICIPAÇÕES LTDA – CNPJ 02.067.055/0001-44, além de esparsamente também estarem registrados em nome das lojas do Grupo.

## **II.2 – Relatório Fiscal – Grupo Restum – COMPLEMENTO (fls. 13250/13255)**

Este relatório foi montado com base em resultados de procedimentos fiscais realizados em 2015 em três empresas do Grupo Restum. Estes procedimentos fiscais deram seguimento às fiscalizações realizadas em 2014 em outras empresas do grupo. Um dos resultados dessas fiscalizações de 2014 é o “Relatório Fiscal – Grupo Restum”, que relata fatos verificados, o *modus operandi* do grupo empresarial, os procedimentos fiscais realizados, a coleta de provas e a conclusão fundamentada. A leitura desse relatório de 2014 dá uma visão mais completa da atuação do grupo e facilita o entendimento do que se segue. Cópia completa do “Relatório Fiscal – Grupo Restum” está anexada a este processo. Assim, de certa forma, este “Relatório Fiscal – Grupo Restum – Complemento” acrescenta informações àquilo já descrito no “Relatório Fiscal – Grupo Restum”. (*Grifou-se*)

Da conclusão do “Relatório Fiscal – Grupo Restum” constou o seguinte trecho: *“Por todo o exposto, também se conclui que há evidente confusão patrimonial entre as empresas do Grupo (...) Da mesma forma, devem os sócios-administradores do Grupo Restum responder com seu próprio patrimônio pelos créditos tributários vencidos e vincendos decorrentes das operações do Grupo com fundamento no art. 135, III do CTN, haja vista a abundante prática de atos ilegais por eles adotada”*.

Em seguimentos aos procedimentos fiscais de 2014, foi proposta ação judicial de Cautela Fiscal 0017021-25.2014.403.6128 pela Procuradoria Seccional da Fazenda Nacional de Jundiaí, visando ao bloqueio de contas bancárias, indisponibilidade de bens imóveis e veículos, e a indisponibilidade de marcas e patentes de diversas empresas do Grupo Restum e de seus sócios controladores. Nessa mesma ação se propôs a decretação judicial do levantamento do sigilo bancário das empresas Planet Girls Comércio de Roupas Ltda (CNPJ 12.154.102/0001-40), Planet Girls Comércio de Confecções Ltda (CNPJ 04.740.881/0001-38) e Planet-World Confecções Ltda (CNPJ 07.251.794/0001-05). Essas empresas foram determinadas por serem as que apresentavam as movimentações financeiras mais significativas dentro do Grupo Restum. (*Grifou-se*)

A 2ª Vara Federal de Jundiaí, acatando argumentação da Procuradoria da Fazenda, aceitou a cautelar fiscal e declarou a quebra do sigilo bancário e financeiro das três empresas, em decisão datada de 18/12/2014.

Assim, foram abertos procedimentos fiscais para verificação da regularidade do IRPJ desses três contribuintes nos anos-calendário de 2011 a 2013.

O resultado dessas fiscalizações foi a comprovação dos ilícitos praticados pelo Grupo Restum, reiterando e complementando o já mostrado no “Relatório Fiscal – Grupo Restum”.

Cada uma dessas fiscalizações está demonstrada em anexos, nos quais constam cópias dos termos de verificação fiscal, consoante processos: 19311.720232/2015-97, 19311.720207/2015-11 (*processo fiscal objeto do presente acórdão*) e 19311.720233/2015-31.

Quando as fiscalizações são analisadas em conjunto, fica evidente a confusão patrimonial entre as empresas do Grupo Restum.

Uma única conta corrente do Grupo Restum, em nome da empresa Planet Girls Comércio de Confecções era usada para pagar salários de funcionários de mais de 200 empresas do Grupo, com valores ao longo de 3 anos superiores a R\$56 milhões.

Além disso, se demonstra que as contas correntes em nome das três empresas funcionavam como uma espécie de caixa central do Grupo Restum. As contas das três empresas recebiam créditos das demais empresas do Grupo, e também enviavam recursos para outras empresas. Os valores são expressivos, superiores a R\$200 milhões transitados entre as três empresas e outras do grupo no período fiscalizado. Quando os detentores das contas foram intimados a apresentar justificativas para essa movimentação significativa, nenhum documento foi apresentado. Portanto, mais uma prova da confusão patrimonial entre as empresas do Grupo Restum. (*Grifou-se*)

Também se mostra que os sócios controladores do grupo, Adriana Restum e Roberto Restum, receberam valores significativos provenientes de cada uma das empresas, totalizando mais de R\$3,2 milhões no período fiscalizado. Assim, demonstrada mais uma vez a confusão patrimonial entre os sócios controladores e as diversas empresas do Grupo Restum.

Quanto à solidariedade passiva, do “Relatório Fiscal – Grupo Restum”, a Fiscalização destacou a forma adotada para salvaguardar o patrimônio do Grupo:

*“Utilizando-se do conceito de autonomia das pessoas jurídicas e da limitação de responsabilidade ao capital social (art. 1052 da Lei 10.406/02 – Código Civil), uma vez que as empresas operacionais possuem nenhum ou mínimo patrimônio, o Grupo concentra seu patrimônio em duas empresas, a saber: Port Company Participações e Empreendimentos Ltda. – CNPJ 10.528.300/0001-00 e Sun Bloom Participações Ltda. – CNPJ 02.067.055/0001-44. Estas empresas praticamente*

*não executam atos negociais (exceção é a compra e venda do patrimônio), tentando assim manter-se distante dos fatos geradores tributários. Essa segregação constitui-se tão somente de outro ardil do Grupo, já que tal patrimônio está intrinsicamente ligado às operações deste, sendo composto, basicamente, de imóveis onde estão localizadas as lojas, de veículos utilizados nas operações comerciais e de suas marcas e patentes. Logicamente há também imóveis e veículos não afetados pelas operações, entretanto, os recursos utilizados na sua aquisição provêm das operações e por conseguinte de créditos tributários sonegados, devendo portanto servir para satisfazer as pretensões fiscais.”*

Além do acima exposto, levantou-se agora que a empresa SUN BLOOM PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ 02.067.055/0001-44, umas das holdings patrimoniais do grupo, recebeu mais de R\$1,5 milhão no período fiscalizado, proveniente da movimentação das contas correntes das três empresas fiscalizadas. Adicionalmente, verifica-se no processo 19311.720387/2014-42, que trata do arrolamento de bens, que essa empresa, conforme registro no INPI (Instituto Nacional de Propriedade Industrial), é proprietária de diversas marcas utilizadas pelo Grupo Restum (por exemplo, Planet Girls, Venom, PWS Polo Wear Sport, SMK, etc) além de imóveis utilizados pela empresa (por exemplo, salão comercial no Shopping Center Ibirapuera; imóvel na Rua Professor João Brito, 85; etc). Cópia do termo de arrolamento que consta naquele processo também foi anexada a este relatório.

A empresa PORT COMPANY PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA – ME, CNPJ 10.528.300/0001-00, também teve seus bens arrolados. No processo 19311.720388/2014-97, que controla esses bens arrolados, consta imóvel utilizado pela empresa (imóvel à Rua João Brito, 150). Cópia do termo de arrolamento que consta naquele processo também foi anexada a este relatório.

Esses fatos comprovam novamente que essas empresas (**Sun Bloom e Port Company**) devem responder pelos créditos tributários do Grupo Restum, com base no art. 124, I, do CTN. (*Grifou-se*).

### **II.3 – Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 13108/13130)**

#### **1) BREVE RESUMO**

Em continuidade aos levantamentos citados no “Relatório Fiscal – Grupo Restum”, foi obtida ordem judicial para quebra do sigilo bancário das contas pertencentes ao contribuinte Planet Girls Comércio de Confecções Ltda, CNPJ 04.740.881/0001-38, nos anos calendários de 2011 a 2013, a fim de promover a fiscalização e IRPJ.

Com base nessas informações dos bancos, se constatou movimentação financeira expressiva nessas contas no período fiscalizado. No entanto, a citada empresa foi encerrada em 30/06/2010, mediante registro de distrato social na Junta Comercial de São Paulo. Portanto, o encerramento foi anterior ao período em que ocorreu a movimentação financeira expressiva.

A atividade comercial em empresa já encerrada, ou seja, em empresa sem personalidade jurídica, se configura uma sociedade de fato. Nessa situação, os sócios administradores respondem pelos impostos decorrentes da atividade comercial, de forma solidária e ilimitada.

Roberto e Adriana Restum eram sócios no momento do distrato, tinham poderes para movimentação das contas correntes da empresa extinta, receberam vultosos valores no decorrer dos 3 anos fiscalizados. Esses fatos, e outros detalhados posteriormente, mostram que esses sócios eram os administradores da empresa extinta e se beneficiaram do esquema empresarial fraudulento montado.

Roberto e Adrian Restum foram intimados na qualidade de administradores, a apresentar documentação contábil e comprovar a regularidade fiscal dos valores transitados nas contas correntes da empresa extinta. Apesar de intimados e reintimados, nenhum documento foi apresentado.

A prática habitual de operações comerciais acarreta a equiparação das pessoas físicas à pessoa jurídica, para efeitos de tributação. A tributação (IRPJ, CSLL, Pis e Cofins) se deu com base no lucro arbitrado obtido a partir da receita decorrente da movimentação financeira não justificada. A multa aplicada foi de 225%, conforme determina a legislação para os casos de evidente intuito de fraude cumulado com o não atendimento a intimações.

Além de Roberto e Adriana Restum, indicados como sujeitos passivos, foram também indicados como sujeitos passivos solidários empresas do grupo, conforme indicado no item 3.3 deste termo.

## **2) A AÇÃO FISCAL**

(...)

### **2.2) Informações solicitadas a Roberto e Adrian Restum**

Foi disponibilizada no Domicílio Tributário Eletrônico do Sr. Roberto Restum em 13.02.2015 intimação informando do início do procedimento fiscal e solicitando documentos contábeis. A ciência dessa intimação se deu em 03/03/2015, por decurso de 15 dias após a disponibilização, pois o documento somente foi aberto pelo contribuinte ou seu representante, em 25/03/2015.

Não apresentada resposta, o Sr. Roberto Restum foi reintimado pelo “Termo 002 – Reintimação”.

A seguir, o Sr. Roberto Restum foi intimado pelo “Termo 04 – Intimação” a apresentar documentação comprobatória da origem e natureza de créditos bancários que foram selecionados e apresentados individualmente a partir dos extratos encaminhados pelos bancos, conforme item 2.3. Essa intimação foi disponibilizada no DTE em 11/05/2015, com ciência por decurso de prazo em 26/05/2015.

Não apresentada resposta, o Sr. Roberto Restum foi reintimado a apresentar todos os documentos pendentes pelo “Termo 07 – Reintimação”, no qual se informa a possibilidade de agravamento da multa de ofício, disponibilização no DTE em 05/08/2015, ciência por decurso de prazo em 20/08/2015.

Também não foi apresentada resposta.

Da mesma forma que o Sr. Roberto Restum, a outra administradora, a Sra. Adriana Restum, também foi intimada a prestar os mesmos esclarecimentos, mediante o

“Termo 003 – Intimação” e “Termo 06 – Intimação”. Não foram apresentadas respostas.

A Sra. Adriana foi reintimada a apresentar todos os documentos pendentes pelo “Termo 08 – Reintimação”, no qual se informa a possibilidade de agravamento da multa de ofício, com disponibilização no DTE em 05/08/2015, ciência por decurso de prazo em 20/08/2015. Novamente não apresentou resposta.

Foram anexados ao processo todos os documentos citados neste item.

### **2.3) Informações solicitadas aos bancos e suas respostas**

Com base na decisão judicial já citada, foram solicitadas informações aos bancos Itaú, Bradesco, Safra e Santander sobre as contas da Planet Girls Comércio de Confeções Ltda (CNPJ 04.740.881/0001-38).

Além dos extratos, também foram solicitadas aos bancos cópias de cartões de assinatura, de alguns cheques, tanto emitidos como depositados na conta corrente da empresa extinta, outros documentos selecionados por amostragem, e arquivos digitais que indicam a origem e destino dos recursos, conforme Carta Circular Bacen 3454/2010.

As informações solicitadas aos bancos foram recebidas, em alguns casos em mais detalhes que em outros. Quando relevante, essas diferenças serão mencionadas abaixo.

## **3) DA SUJEIÇÃO PASSIVA**

### **3.1) Aspectos jurídicos na sociedade de fato**

Ora, se a sociedade está extinta, suas atividades comerciais após o registro do encerramento caracterizam uma sociedade de fato ou irregular, que, no Código Civil, é definida como “sociedade em comum não personificada”, conforme artigos 986 a 990. Neste caso, a sociedade é desprovida de personalidade jurídica e os sócios administradores respondem pessoalmente com o seu patrimônio. A responsabilidade de cada sócio administrador é solidária e ilimitada em relação a terceiros, conforme CTN, art. 124, I e II, e Código Civil, art. 990.

### **3.2) Sujeição passiva de Roberto Restum e Adriana Restum**

Diversas provas dessa responsabilidade, descritas abaixo, foram levantadas neste procedimento fiscal.

Primeiro, na “Ficha Cadastral Completa” da empresa Planet-Girls Comercio de Confeções Ltda, CNPJ 04.740.881/0001-38, obtida na Junta Comercial do Estado de São Paulo (Jucesp), se verifica que ela teve seu encerramento registrado na Jucesp em 30/06/2010, com o distrato social. Na data de encerramento, seus sócios eram Roberto Restum, CPF 043261158-40, com participação de R\$ 18.000,00 (60% do capital social) e Adriana Restum, CPF 120853198-07, com participação de R\$ 12.000,00 (40% do capital social). Tanto Roberto quanto Adriana se enquadravam “na situação de sócio e administrador, assinando pela empresa”. A “Ficha Cadastral Completa” foi obtida no portal da Jucesp na internet e sua cópia consta neste processo.

Os extratos das contas correntes remetidos pelos bancos, anexados a este processo, mostram que Roberto Restum e Adriana Restum continuaram movimentando as contas correntes da empresa, após o registro do distrato social na Jucesp.

Nos cartões de assinatura dos bancos Santander, Bradesco e Safra constam os dois sócios, Roberto Restum e Adriana Restum, como possuindo poderes para assinar pela empresa, isoladamente. O Itaú não encaminhou o cartão de assinatura. Os cartões ou documentos que dão essa informação podem ser consultados nos documentos remetidos pelos bancos, que constam neste processo. Abaixo, um exemplo de um cartão de uma conta corrente no Safra da Sra. Adriana:

(...)

Todos os cheques emitidos a débito na conta dos quatro bancos, em todos os períodos amostrados (no início, no meio e no fim do período fiscalizado) foram assinados pelo Sr. Roberto Restum. As cópias dos cheques podem ser consultadas nos documentos remetidos pelos bancos, que constam neste processo. Abaixo, exemplo de um cheque assinado pelo Sr. Roberto:

(...)

Portanto, fica comprovado que o Roberto Restum e Adriana Restum são os responsáveis pela movimentação das contas correntes da empresa extinta no período fiscalizado.

Além disso, tanto Roberto Restum quanto Adriana Restum foram beneficiários, no conjunto, de mais de R\$ 180 mil que foram transferidos das contas da empresa extinta para a conta corrente dos dois sócios.

A tabela abaixo mostra os créditos provenientes do Itaú.

(...)

No Safra, foram encontrados dois pagamentos para Adriana Restum, um de R\$ 7.100,00 em 26/05/2011 e outro de R\$ 8.000,00 em 02/03/2011, ambos com histórico “Pagsafra TED” a débito da agencia/conta 21/88308.

Além disso, existem outras informações que confirmam a participação de Adriana Restum na administração do Grupo Restum. No site “adrianarestum.com.br”, consta a informação de autoria da própria Adriana que ela é “proprietária do Grupo Restum”. No site Empreendedor ([linkempreendedor.com.br/perfil/82751](http://linkempreendedor.com.br/perfil/82751)), se descreve Adriana como “proprietária de quatro grifes – Planet Girls, G. Rock, A.R. Store e SMK”, e Adriana informa que “Sempre gostei de moda e tudo relacionado a valorizar a beleza feminina (...) Quis criar um conceito e fui muito focada. Hoje me sinto realizada com tudo que consegui criar”. Cópias desses sites constam neste processo. Em entrevista, disponível na internet ([link http://mais.uol.com.br/view/12688602](http://mais.uol.com.br/view/12688602)), de 18/04/2012, ou seja, no meio do período fiscalizado, a entrevistadora introduz Adriana Restum como diretora e estilista da Planet Girls.

Adriana, em seu depoimento, informa que:

“lancei a marca (Planet) em Jundiaí..”

“Coloquei minha primeira loja no Itaim Bibi...”

“Eu sai para oferecer a clientes a minha marca...”

“O ponto que eu queria, não tinha condições financeira de comprar na época... era muito caro, ... , mas depois de muito trabalho consegui adquiri-lo, uma grande realização pessoal e profissional... “

“Grupo com 37 franquias e 56 lojas próprias...”

“Meu filho cuida do comércio exterior e a parte de exportação e importação... “

“Estou presente no desenvolvimento das peças,, ..., nada sai sem minha aprovação”

Cópia dos primeiros 10 minutos do vídeo, no qual constam essas declarações, foi incluída neste processo.

Esse conjunto de fatos prova provam que Roberto Restum e Adriana Restum são os titulares da sociedade extinta, e, portanto, responsáveis pelos tributos incidentes sobre sua atividade comercial. Ou seja, são os sujeitos passivos da obrigação tributária. Essa conclusão fica ainda mais evidente quando esses fatos são considerados em conjunto com o “Relatório Fiscal – Grupo Restum” e o Relatório Fiscal – Grupo Restum – Complemento”.

### **3.3) Sujeição passiva – confusão patrimonial no Grupo Restum**

A confusão patrimonial entre a atividade comercial exercida e seus sócios é evidente, conforme demonstra o item 3.2 acima.

Além disso, existe também uma enorme confusão patrimonial entre as empresas do Grupo Restum.

As contas correntes em nome da extinta empresa Planet-Girls Comercio de Confecções Ltda foram utilizadas para acobertar movimentações de diversas empresas do Grupo Restum.

Conforme mencionado nos itens 3.2, contas da empresa extinta foram debitadas para pagamento de salários.

O “Anexo II – C – Valores Pagos”, mostra que, no período fiscalizado, foi pago a funcionários do grupo mais de R\$ 56 milhões.

Essa quantidade enorme de empresas do grupo, com esse valor expressivo de pagamento de salários, confirma os levantamentos já realizados no “Relatório Fiscal – Grupo Restum”, que demonstravam a utilização de empresas fictícias apenas como fachada para evitar de forma fraudulenta o pagamento de tributos, e provam de forma cabal a confusão patrimonial entre as empresas.

Mas existem outros pontos que também demonstram essa confusão patrimonial. Muitos outros pagamentos e recebimentos registrados na conta da empresa extinta foram provenientes de empresas do Grupo Restum. O Anexo III mostra o que foi levantado dessa confusão patrimonial entre empresas do grupo.

No “ Relatório Fiscal – Grupo Restum - Complemento” se mostra que a empresa Sun Bloom Participações Ltda – CNPJ 02.067.055/0001-44 recebeu mais de R\$ 1,5 milhão no período fiscalizado, provenientes de empresas do grupo, e também se detalha alguns dos bens registrados nessas empresas que são utilizados por empresas do grupo, bem como que Roberto Restum e Adriana Restum são sócios dessas empresas. (*Grifou-se*)

Diante desse conjunto probatório fica configurada a responsabilidade solidária entre as empresas do Grupo listadas no início deste termo e acima mencionadas, em consonância com o art. 124, I do CTN.

#### **4) RESULTADO DA AÇÃO FISCAL**

##### **4.1) Equiparação à PJ e arbitramento do lucro**

As contas correntes da empresa extinta continuaram a ser movimentadas após o registro do distrato na Junta Comercial. Essa movimentação foi decorrente de atividade comercial exercida de forma habitual.

Em função dessa prática habitual, as pessoas físicas responsáveis pela movimentação financeira - no caso, os sócios Roberto Restum e Adriana Restum – são equiparados à pessoa jurídica, sendo sua tributação efetuada nessa condição, conforme o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/1999, art. 150, com base no Código Tributário Nacional, art. 126, III.

Intimados e reintimados a apresentar livros fiscais, conforme termo de início de fiscalização, os sócios não apresentaram resposta.

Como estabelece a Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, III, o lucro da pessoa jurídica será arbitrado em virtude da não apresentação à autoridade tributária dos livros e documentos da escrituração comercial e fiscal.

Em virtude da apuração do IRPJ e da CSLL pelo regime de tributação com base no lucro arbitrado, a apuração da Contribuição para o PIS e da COFINS será efetuada obrigatoriamente pelo regime cumulativo, conforme prescreve a legislação pertinente.

##### **4.2) Valores utilizados no cálculo dos tributos**

O Sr. Roberto Restum e a Sra. Adriana Restum foram intimados a apresentar documentação comprobatória da origem e natureza dos créditos bancários registrados nas contas correntes da empresa extinta. Anexo às intimações foi encaminhado relatório detalhado indicado cada crédito a ser justificado. Desse relatório já haviam sido excluídos créditos oriundos de resgates de aplicações financeiras, empréstimos, estornos e transferências entre contas de mesma titularidade, quando foi possível essa identificação. Os contribuintes não apresentaram resposta à intimação.

A não comprovação da natureza e origem dos créditos enseja a aplicação das disposições do artigo 42 da Lei 9.430/96.

Abaixo, resumo dos valores dos créditos não comprovados, que foi utilizada para cálculo dos tributos, conforme consta nos autos de infração:

(...)

##### **4.3) Multa qualificada e agravada – 225%**

Conforme relatado no “Relatório Fiscal - Grupo Restum” e “Relatório Fiscal – Grupo Restum – Complemento”, caracterizada a ocorrência, em tese, de condutas tipificadas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, bem como no art. 1º da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, aplica-se a multa qualificada, prevista no art. 44, § 1º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. E agravada por não atendimento à intimação para prestar esclarecimentos.

#### **4.4) Representação Fiscal para fins penais**

Tendo sido constatada a ocorrência de fatos que, em tese, configuram Crimes Contra a Ordem Tributária, definidos no art. 1º da Lei nº 8.137/90, abaixo transcrito, será formalizada Representação Fiscal para Fins Penais, em cumprimento ao disposto na Portaria RFB nº 2.439/10, com alterações trazidas pela Portaria RFB nº 3.182/11.

### **III – CIÊNCIA DO LANÇAMENTO**

O sujeito passivo e demais pessoas arroladas como responsáveis pelo crédito tributário constituído foram devidamente cientificadas da exigência fiscal, a saber:

#### **III.1 – Ciência Eletrônica.**

Roberto e Adriana Restum foram cientificados eletronicamente, por decurso de prazo, em 27.11.2015, conforme atestam os documentos de fls. 13976 e 13979, respectivamente.

#### **III.2 – Ciência via postal**

As empresas Sun Bloom Participações Ltda e Port Company Participações e Empreendimentos Ltda foram cientificadas via postal, em 16.11.2015, conforme atestam os “AR”s de fls. 13974 e 13975, respectivamente.

### **IV – DA IMPUGNAÇÃO.**

Devidamente cientificados, foi apresentada contestação em nome de todos os envolvidos (sujeito passivo e demais responsáveis), em 22.12.2015, conforme atesta o Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 14020.

A defesa consta do instrumento de fls. 13984/14019. Adiante compendiam-se suas razões.

### **PRELIMINARMENTE**

Requer seja anulado o presente auto de infração por ser mesmo objeto, ano e empresas dos Autos de Infração já lavrados em 2014 e que são objetos da Medida Cautelar em tramite perante a 2ª Vara Federal de Jundiaí – Autos n. 0017021-25.2014.403.6128.

Necessário contextualizar a este órgão Julgador que as exigências fiscais aqui tratadas são resultantes do denominado “Relatório Fiscal – Grupo Restum”, o qual foi juntado aos autos pela Fiscalização e alegadamente subsidia as conclusões contidas no Termo de Verificação Fiscal.

Os Autos lavrados são referentes aos anos de 2010, 2011, 2012, mesmo ano no qual gerou o presente auto, lavrado com mesma base dos autos anteriores que gerou o Relatório – Grupo Restum – ou seja, descumprimento de obrigações tributárias relativos ao IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, relativos aos anos calendários 2011, 2012, 2013.

## **I – SÍNTESE DOS FATOS E DAS IMPUTAÇÕES**

As exigências fiscais foram fundadas na falta de apresentação de documentação contábil para comprovar a regularidade fiscal dos valores transitados em suas contas correntes. *(esta é a imputação!)*.

Na sequência das imputações contidas no comentado “Relatório Fiscal – Grupo Restum”, a própria Fiscalização reconhece que o simples fato de manter diversas empresas não constitui ilegalidade alguma, entretanto, concluiu-se que no caso em análise seria

*“claro que tal manutenção se dá com a nítida e forte intenção de impedir que o Fisco tenha a correta visualização de seu porte e de suas operações comerciais”.*

Não houve uma imputação específica, mormente na solidarização levada a efeito, ou seja, partiu-se de constatações genéricas para individualizar tanto um arbitramento, despropositado, como solidarizações ou seja, mesmo no âmbito da pura compreensão dos fatos, a improcedência dos autos de infração já se mostra inarredável.

A Fiscalização, genericamente descreveu a atuação de empresas distintas, relacionadas que o sejam ou tenham sido, mas inegavelmente distintas, passando a tratá-las como se fossem uma única coisa, arbitrando o lucro da Impugnante, com base em elementos das empresas desconsideradas e responsabilizando, solidariamente, a todos quantos de alguma maneira se viram envolvidos.

Na sequência, imputou-se a multa qualificada ao patamar de 150%, ao entender caracterizada, novamente no “Relatório Fiscal - Grupo Restum”, a ocorrência das de condutas tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, bem como no artigo 1º da Lei 8.137/90, atraindo assim, a multa prevista no artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96.

## **II – IMPOSSIBILIDADE E INAPLICABILIDADE DO ARBITRAMENTO**

A Fiscalização, ao fundamento de existir um “grupo econômico”, simplesmente passou a fazer alegações e suposições, sempre tendente a promover um punitivo arbitramento, ao singelo argumento de que as Impugnantes seriam empresas criadas com o propósito de suprimir o recolhimento de tributos.

No entanto, o que se depreende dos autos é que não havia motivo justificado ao arbitramento do lucro. Importante anotar, para fins de aferir a desnecessidade do arbitramento promovido, que não houve imputação de total ausência de declarações e escrituração, a própria Fiscalização assentou que foram apresentados os elementos, tanto que sua receita foi quantificada sem maiores dificuldades, no

entanto, valeu-se de punitiva forma de apuração, ou seja, na espécie não há falar em arbitramento.

É preciso deixar assentado que a Fiscalização não dispunha de fundamento válido para arbitrar o lucro da Impugnante.

Tem-se assim, que o fundamento para o arbitramento do lucro, segundo consta expressamente nos autos de infração, foi o disposto no inciso III, do artigo 530, do RIR/99, ou seja, a falta de apresentação dos livros e documentos da escrituração comercial e fiscal.

Todavia, como já assinalado acima, era plenamente possível aferir a correta base tributável, considerando que a Impugnante apresentou regularmente suas declarações, sendo que a Fiscalização discordou, substancialmente, dos percentuais empregados, porém, não evidenciou a imprestabilidade da escrituração.

Assim considerado, requer-se de Vossas Senhorias, seja afastada no caso concreto a possibilidade de arbitramento, julgando-se improcedentes os autos de infração, porquanto a contribuinte apresentou elementos que possibilitavam à Fiscalização adicionar eventual valores tidos por omitidos sem a necessidade de valer-se do expediente adotado.

Os nossos tribunais já tem se posicionado em desfavor a esses Autos de Infração lavrados pelo Fisco por entender que não é possível a caracterização de omissão de receita com base apenas em depósitos bancários, não havendo um nexo causal entre depósito bancário e omissão de receita, aplicando-se o enunciado da Súmula 182 do TFR (fls. 12/14).

As pessoas físicas e jurídicas fiscalizadas alegam que a quebra do sigilo fiscal somente é possível por determinação judicial, caso contrário, violaria os princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa.

### **III – DA SOLIDARIZAÇÃO E RESPONSABILIZAÇÃO**

Transpostas as alegações pelas quais entendem os Impugnantes impõe-se a improcedência dos autos de infração, seja porque ignorou-se a personalidade jurídica de empresas regularmente constituídas, seja porque se apresentava inviável o arbitramento do lucro, remanesce uma última questão, de mérito, que precisa ser abordada com a máxima minudência.

Isso se dá, precisamente no que toca à sujeição passiva tributária contida nos autos de infração, aliás, na multiplicidade de devedores solidarizados e responsabilizados pelo pagamento, sem que tenha havido, afora as alegações genéricas pelo Fisco, qualquer imputação específica de cada contribuinte, ou qual seria seu real interesse na ocorrência do fato gerador, muito menos quais as relações diretas e pessoais que tenham mantido na ocorrência do fato impositivo.

### **IV – INAPLICABILIDADE DA MULTA DE OFÍCIO**

A vedação de confisco se direciona tanto ao tributo quanto às multas tributárias, sejam elas de mora, sejam punitivas. Tal linha de entendimento se funda no conhecido precedente do Supremo Tribunal Federal no qual restou assentado que a vedação de confisco se estende também às penalidades.

No caso em lume o percentual de multa aplicado tem feição indubitavelmente confiscatória e desproporcional, pois revela imensa discrepância entre o suposto desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica.

#### **V – ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE JUROS SOBRE A MULTA**

Ainda que se considerasse procedente a autuação, o que se admite apenas por apego ao argumento, não se poderia fazer incidir a taxa de juros sobre a multa aplicada, haja vista a previsão legal expressa de acréscimo de juros apenas aos valores referentes a tributos e contribuições sociais.

Necessário frisar que a Lei nº 9.430/96, de igual forma, não autoriza a aplicação de juros sobre a multa de ofício, tratando apenas do caso de multa isolada, consoante jurisprudência acima posta, o que não se verifica nestes autos.

#### **DOS PEDIDOS**

Requer:

- Seja reconhecida a inaplicabilidade do arbitramento do lucro.
- Alternativamente, sejam os contribuintes solidarizados excluídos do polo passivo da obrigação tributária.
- E a redução da multa aplicada para o patamar mínimo regulamentar, afastando-se a multa qualificada.

Por fim, requer o julgamento conjunto do presente processo com os demais resultantes do denominado “Relatório Fiscal – Grupo Restum”.

É o relatório.

Analisando as alegações da acusação e da impugnação a Delegacia de Julgamento proferiu decisão considerando improcedente a impugnação e mantendo o auto de infração integralmente.

Cientificados da autuações os impugnantes, com exceção de PLANET-GIRLS, apresentaram recurso voluntário onde aduziram as seguintes alegações:

**1 - Impossibilidade e Inaplicabilidade do arbitramento do lucro:** Que o auto foi fundamento na existência do Grupo Restum e, a partir daí, foram feitas ilações e suposições para promover um punitivo arbitramento. Que a fiscalização não possuía fundamento válido para arbitrar o lucro. Entende que apresentou com regularidade suas declarações e que por isso o arbitramento era desnecessário. Alega que, havendo omissão de rendimentos, deveria ser feita a adição desta aos resultados já apurados e recalculados os tributos, conforme determinado pela legislação. Apresenta precedentes do CARF para confirmar suas alegações de que o arbitramento é excepcional e, assim, deveria ser oportunizado o refazimento da escrita ao contribuinte. Deveria haver a comprovação de que era impossível a apuração de outro modo.

**2 - Da Solidarização e Responsabilização:** Alega que a DRJ apenas corroborou as conclusões da fiscalização. Que a solidarização foi feita sem o menor critério. Que não foi indicada uma única conduta para justificar a solidarização. Que foi desconsiderada

a personalidade jurídica das empresas. Apresenta diversos argumentos em relação à imputação da responsabilidade para indicar que houve falha na comprovação da imputação e que, portanto esta seria indevida.

Com relação ao Solidário "Roberto" (aspas do original) entende que a imputação da responsabilidade baseada no art. 135, III, do CTN, este seria um erro em razão do dispositivo tratar de outro tipo de responsabilidade.

**3 - Inaplicabilidade da Multa Qualificada:** Alternativamente, requer que caso seja mantida a autuação, que seja reduzida a multa qualificada aplicada em razão de ter efeito confiscatório se aplicada nesse patamar, que não foi comprovado o evidente intuito de fraude para permitir a qualificação, entende que os argumentos para fundamentar a qualificação foram genéricos constituindo bases fracas para a autuação.

**4 - Ilegalidade da Cobrança de Juros sobre a Multa.** Apresenta fundamentos jurídicos que indicariam a impossibilidade de aplicação de juros sobre a multa.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos legais, por isso dele tomo conhecimento.

Passemos a analisar os pontos de recurso apresentados pelo Contribuinte e responsáveis solidários.

### **1 - Impossibilidade e Inaplicabilidade do arbitramento do lucro:.**

Com relação ao tema da impossibilidade e Inaplicabilidade do arbitramento do lucro verificamos, em consulta aos termos apresentados pela recorrente que seu recurso voluntário apresentou os mesmos fundamentos de fato e de direito que foram objeto de análise por parte da DRJ, não havendo nenhuma discordância quanto aos fundamentos de decidir apresentados pela Delegacia de Julgamento.

Ora, não havendo a apresentação de questionamentos quanto aos fundamentos de decidir apresentados pela Delegacia de Julgamento não se estabelece o contraditório a ser objeto de análise recursal.

Assim, os recursos devem apresentar não os mesmos argumentos veiculados na impugnação. O Recurso Voluntário, como segunda instância do processo administrativo, tem o condão de se contrapor aos fundamentos e argumentos da decisão que não compartilharam com os elementos da impugnação. Ao não apresentar nenhum contraponto à decisão atacada, nem fundamentar os motivos pelos quais requer que a decisão seja modificada o recorrente não estabelece contraditório passível de análise recursal, ressalve-se apenas o pedido de perícia que será analisado em separado.

Para tanto, foi editada recentemente modificação do Regimento Interno deste CARF que trata desta hipótese. Vejamos o dispositivo.

*Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:*

*I - verificação do quórum regimental;*

*II - deliberação sobre matéria de expediente; e*

*III - relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.*

*§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.*

*§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.*

*§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)*

Referida regra foi editada com vistas ao atendimento ao princípio da economia processual aos casos em que se vislumbre que não existem novos argumentos ou elementos.

Por esta razão, concordando este relator com os termos do acórdão formulado pela Decisão de Piso, tanto quanto ao arbitramento do lucro, quanto à possibilidade de lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovadas (apesar de não constar recurso expresso em relação a este item) passo a, na forma do art. 57, § 3º, do Regimento Interno do CARF, transcrever e adotar os mesmos fundamentos da decisão de Piso em relação ao presente ponto.

## 6. DO ARBITRAMENTO DO LUCRO.

Segundo prescreve o art. 44 do CTN, o lucro, como base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pode ser medido pelo seu montante real, arbitrado ou presumido.

Sendo assim, uma vez ocorrido o fato gerador da obrigação tributária e na impossibilidade de apurar-se o montante real ou presumido, o lucro, para efeito de tributação, deve ser arbitrado. Isso porque, à luz do art. 142 do mesmo CTN, o Fisco, ao constituir o crédito tributário pelo lançamento em atividade vinculada e obrigatória, está obrigado a determinar a matéria tributável e calcular o montante devido do imposto.

A base legal para o arbitramento do lucro consta do art. 47, I, II, III e VII, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 (matriz legal do art. 530, do RIR/1999), que dispõe o seguinte:

*“Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.*

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

*I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;*

*II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:*

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou*
- b) determinar o lucro real.*

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

*(...)*

*VII - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário”. (Grifou-se*

*)*

Portanto, a não apresentação ao Fisco dos livros fiscais e comerciais obrigatórios, notadamente, do Diário/Razão e do Livro Caixa, **é hipótese que legítima, à luz das normas legais já mencionadas, o arbitramento do lucro nos períodos considerados.**

No TVF, item “4.1”, titulado por **“Equiparação à PJ e arbitramento do lucro”** restou devidamente evidenciado o fato que o Sr. Roberto e a Sra. Adriana Restum:

*“intimados e reintimados a apresentar livros fiscais, conforme termo de início de fiscalização, os sócios não apresentaram resposta”.* Também no item “2.2” do mesmo TVF, foram evidenciadas outras intimações a eles

endereçadas para que apresentassem toda a documentação pendente de intimações anteriores, todavia, também essas intimações não foram respondidas. Então, diante da legislação citada, os motivos narrados na descrição dos fatos complementada pelo TVF são suficientes para garantir a legalidade do arbitramento do lucro levado a cabo pelo Fisco.

E, segundo prescreve o art. 532, do RIR/1999, “o lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, § 11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, e Lei Nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso I)”. Desse modo, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL foi considerada a partir da receita bruta conhecida, que no caso corresponde à presunção legal de depósitos bancários de origens não comprovadas.

Conforme se viu, todo o procedimento fiscal está pautado nas normas regulamentares e foi realizado em consonância com as disposições do art. 142 do CTN.

Evidencia-se, portanto, que o contribuinte relegou a segundo plano as suas obrigações fiscais, tornando-se inadimplente no tocante ao cumprimento de suas obrigações tributárias. Por tais motivos, a tributação com base no lucro arbitrado se fez ao amparo da lei e nada existe no procedimento que vicie o critério adotado. Desta forma, foi legítimo e legal o arbitramento do lucro.

#### **7. – OMISSÃO DE RECEITA POR PRESUNÇÃO LEGAL. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGENS NÃO COMPROVADAS.**

A Lei nº 9.430, de 1996, que embasou o lançamento nesta parte, com as alterações introduzidas pelo art. 4º da Lei nº 9.481, de 1997, assim dispõe, acerca dos depósitos bancários:

*“Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações*

*§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira*

*§2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.*

*§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:*

*I – os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;” (Grifos acrescentados)*

A lei transcrita estabeleceu uma presunção de omissão de receitas ou rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular de conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

As presunções legais, também chamadas presunções jurídicas, dividem-se em absolutas (*juris et jure*) e relativas (*juris tantum*). Denomina-se presunção *juris et jure* aquela que, por expressa determinação de lei, não admite prova em contrário nem impugnação; diz-se que a presunção é *juris tantum* quando a norma legal é formulada de tal maneira que a verdade enunciada pode ser elidida pela prova de sua irrealidade.

Conclui-se, por conseguinte, que a presunção legal de renda, caracterizada por depósitos bancários, é do tipo *juris tantum* (relativa). Caberia, portanto, ao contribuinte apresentar justificativas válidas para os ingressos ocorridos em suas contas-correntes.

Corroborando com tal entendimento, nos ensina José Luiz Bulhões Pedreira *in* “Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas”, JUSTEC - RJ - 1979 - pág. 806:

*O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume, cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso.*

A presunção em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos. Trata-se, afinal, de presunção relativa, passível de prova em contrário.

Diante disso, o Fiscalizado titular de conta bancária, após devidamente intimado, não se exime de provar individualizadamente as origens dos depósitos/créditos ocorridos nessa conta.

No caso vertente, como salientado no item “2.2” do TVF, titulado por **“Informações solicitadas a Adriana e Roberto Restum”**, sócios administradores da empresa, foram evidenciadas as diversas intimações a eles procedidas para comprovar mediante documentação hábil e idônea os créditos bancários individualmente listados nas respectivas intimações.

Entretanto, nada foi comprovado ou apresentando, já que não houve resposta por parte de nenhum deles. Também no item “4.2” do mesmo TVF, consta:

**“4.2) Valores utilizados no cálculo dos tributos O Sr. Roberto Restum e a Sra. Adriana Restum foram intimados a apresentar documentação comprobatória da origem e natureza dos créditos bancários registrados nas contas correntes da empresa extinta. Anexo às intimações foi encaminhado relatório detalhado indicado cada crédito a ser justificado. Desse relatório já haviam sido excluídos créditos oriundos de resgates de aplicações financeiras, empréstimos, estornos e transferências entre contas de mesma titularidade, quando foi possível essa identificação. Os contribuintes não apresentaram resposta à intimação.**

*A não comprovação da natureza e origem dos créditos enseja a aplicação das disposições do artigo 42 da Lei 9.430/96.” (Grifou-se)*

Enfim, Roberto e Adriana Restum, na qualidade de sujeito passivo e responsável tributário, após devidamente intimados, não comprovaram as origens dos créditos bancários. Portanto, é cabível a presunção legal de que trata o transcrito art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Do exposto e ratificando o entendimento deste relator em concordância com os termos da decisão proferida pela Delegacia de Julgamento no que pertine à possibilidade de arbitramento do lucro no caso em tela, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

**2 - Da Solidarização e Responsabilização:** Alega que a DRJ apenas corroborou as conclusões da fiscalização. Que a solidarização foi feita sem o menor critério. Que não foi indicada uma única conduta para justificar a solidarização. Que foi desconsiderada a personalidade jurídica das empresas. Apresenta diversos argumentos em relação à imputação da responsabilidade para indicar que houve falha na comprovação da imputação e que, portanto esta seria indevida.

Com relação ao Solidário "Roberto" (aspas do original) entende que a imputação da responsabilidade baseada no art. 135, III, do CTN, este seria um erro em razão do dispositivo tratar de outro tipo de responsabilidade.

Para bem descrever e fundamentar este item, passemos a transcrição de robusto Voto proferido nos autos do processo nº 19311.720232/2015-97, acórdão nº 1402-002.600 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, referente à empresa PLANET GIRLS COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA, uma das muitas empresas envolvidas na operação formatada pelo grupo RESTUM.

#### DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Sobre a responsabilização solidária, a Autoridade Fiscal elegeu ROBERTO

RESTUM, CPF – 043.261.15840; ADRIANA RESTUM, CPF – 120.853.19807; SUN BLOOM PARTICIPAÇÕES LTDA., CNPJ – 02.067.055/000144, e PORT COMPANY PART. E EMPR. LTDA. – ME, CNPJ – 10.528.300/000100.

Ainda que tenha sido apresentado recurso voluntário pelos quatro listados (em conjunto com o da autuada) restou claro, conforme já assentado neste voto, que as duas pessoas jurídicas incluídas no pólo passivo como responsáveis solidárias, Sun Bloom e Port Company tiveram suas impugnações entendidas como peremptas de modo que tais peças recursais em segunda instância não lhes socorre, decretando-se sua preempção e imputação definitiva como “sujeitos passivos solidários”.

Com relação às duas pessoas físicas, Roberto e Adriana, a Autoridade tributante enquadrou suas condutas nos artigos 124, I e 135, III, do CTN:

*Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

*I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;*

*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.*

Na sua peça recursal alegam resumidamente:

> “que as solidarizações foram efetivadas sem o menor critério de imputação, após elaborar o “Relatório Fiscal Grupo Restum”, a Fiscalização apenas indicou as pessoas e transcreveu o artigo 124 e 135 do CTN;

> não ter sido realizada uma única imputação, uma descrição das condutas;

> ter havido multiplicidade de devedores solidarizados e responsabilizados pelo pagamento, sem que tenha havido, afora as alegações genéricas contidas no “Relatório Fiscal – Grupo Restum”, qualquer imputação específica de cada contribuinte, ou qual seria seu real interesse na ocorrência do fato gerador, muito menos quais as relações diretas e pessoais que tenham mantido na ocorrência do fato imponível;

> que o expediente adotado pela Fiscalização, generalista como se viu em todas as circunstâncias deste procedimento, arrolou as empresas e os sócios do que seria um conglomerado econômico, aludindo o que dispõem os artigos 124 e 135, do Código Tributário Nacional e simplesmente os colocou na posição de devedores solidários;

> que, tirante as ilações do famigerado “Relatório Fiscal – Grupo Restum”, não houve qualquer imputação especificada, em relação aos nominados;

> ter a Fiscalização ignorado, as regras mais comezinhas acerca da responsabilização, as quais saltam da mera leitura dos dispositivos por ela mesmo invocados, confundindo solidarização com responsabilidade pelo pagamento de débitos de terceiro;

> fez-se uma narrativa genérica e sumariamente arrolaram-se diversos contribuintes sem demonstrar a efetiva participação nos fatos geradores, de receitas que já pertenciam a outras empresas;

> não se pode conceber a solidarização de dezenas de contribuintes, pessoas físicas e jurídicas, ao mero argumento de que todas participaram de um “grupo econômico”;

> tal fato poderia, dada a terminologia adotada pelo CTN, numa leitura apressada denotar que se permitiria a responsabilização de qualquer pessoa, independentemente de haver relação com o fato gerador. No entanto, mostra-se equivocado esse raciocínio;

> seria inaceitável até mesmo pensar que o legislador entendeu como responsável pessoa totalmente alheia à situação definida como fato gerador do tributo, daí porque o artigo 128 prevê a obrigatoriedade desse terceiro ser pessoa "vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação";

> sem prejuízo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação;

> ou seja, revela-se verdadeira intensidade do vínculo entre a obrigação tributária e o responsável, sem, é claro, configurar um elo pessoal e direto porque, se assim for, tratar-se-á de contribuinte, não de responsável. Frise-se, ainda, que a eleição desse terceiro como responsável decorre de razões de conveniência e necessidade;

> anote-se, portanto, que mesmo para eleição do responsável, o que nem é a hipótese tratada nos autos, é imprescindível haver expressa disposição legal para a responsabilidade tributária de terceiros, nos termos da legalidade geral estatuída no artigo 5º, inciso II, e da legalidade tributária, constante do artigo 145, inciso II, do texto constitucional, assim como dos artigos 97, inciso III, e 121, inciso II, do CTN, princípio da reserva legal segundo o qual ninguém é obrigada a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei.

Logo, sem lei expressa, o terceiro não pode ser responsabilizado;

> caberia à Fiscalização demonstrar que houve, individualmente para cada solidarizado, interesse na situação que constitua o fato gerador (regra do 124, I) e todas tenham mantido relação direta e pessoal com tal situação, apresenta-se possibilidade de solidarização;

> como se sabe, o instituto da solidariedade em matéria tributária, assegura o interesse do Fisco para a busca de seu direito de exigir do sujeito passivo o cumprimento da obrigação tributária, ocorrendo a solidariedade, sempre que se der a presença de mais de um sujeito passivo na mesma relação tributária, destacando-se como premissa a existência de “interesse comum” das pessoas que participam da situação fática geradora da obrigação;

> contudo, no caso dos autos, não houve imputação específica de qual seria a relação direta e pessoal de cada responsabilizado, tampouco quais seriam seus interesses, valendo-se a Fiscalização de uma imputação genérica e falaciosa, construída como se todos os responsabilizados fossem integrantes de um grupo econômico. Tal fato, por si só, como visto acima, não autoriza a solidarização;

> em relação ao Impugnante “Roberto”, observa-se que fora responsabilizado nos termos do artigo 135, III, do CTN, ou seja, em tese, segundo a Fiscalização seria “pessoalmente responsável pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”;

> neste ponto específico, além da mesma imputação genérica, a Fiscalização novamente incorreu em equívoco interpretativo sofrível, porquanto assinalou um evidente dispositivo que cuida de responsabilidade por pagamento de crédito de terceiros, como se tratasse de solidariedade;

> diante disso, caso prevaleçam os impugnados autos de infração, expressamente se requer a exclusão, do polo passivo da presente obrigação tributária, de todos quantos foram solidarizados e/ou responsabilizados, reconhecendo-se que a Fiscalização não demonstrou na espécie os motivos que possibilitariam a solidarização, esbarrando assim, na legalidade”.

Discordo do entendimento dos recorrentes Roberto e Adriana. Não se trata, como alegado, de responsabilizar dezenas de coobrigados aleatoriamente ou sem substrato legal, mas de impor aos verdadeiros sócios e administradores, a responsabilização solidária pelos créditos tributários constituídos neste procedimento, tendo em vista, dentre outros fatos incontroversos:

1. que na “Ficha Cadastral Completa” da empresa PlanetGirls Comercio de Confecções Ltda, CNPJ 04.740.881/000138, obtida na Junta Comercial do Estado de São Paulo (Jucesp), verifica-se que ela teve seu encerramento registrado na Jucesp em 30/06/2010;

2. na data de encerramento, seus sócios eram Roberto Restum, CPF 04326115840, com participação de R\$ 18.000,00 (60% do capital social) e Adriana Restum, CPF 12085319807, com participação de R\$ 12.000,00 (40% do capital social). Tanto Roberto quanto Adriana se enquadravam “na situação de sócios e administradores, assinando pela empresa;

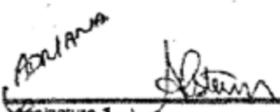
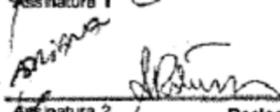
3. a Ficha Cadastral citada foi obtida pelo Fisco no portal da internet da Jucesp e sua cópia consta deste processo;

4. os extratos das contas correntes remetidos pelos bancos, anexados a este processo, mostram que Roberto Restum e Adriana Restum continuaram movimentando as contas correntes da empresa, após o registro do distrato social na Jucesp;

5. nos cartões de assinatura dos bancos Santander, Bradesco e Safra constam os dois sócios, Roberto Restum e Adriana Restum, com poderes para assinar pela empresa, isoladamente;

6. abaixo, um exemplo de um cartão de uma conta corrente no Safra da Sra.

Adriana:

| Safra Cartão de Assinaturas  |   | Agência | Nº. da Conta |
|--|---|---------|--------------|
| (Preencher em letra de forma)  |   |         |              |
| Nome do Cliente  | PLANET-WORLD CONFECÇÕES LTDA  |         |              |
| Nome do Representante Legal  | ADRIANA RESTUM  |         |              |
| Função (Sócio, Diretor ou Procurador)  | SÓCIA   |         |              |
| Assinatura 1   |  |         |              |
| Assinatura 2   |  |         |              |
| Declaro que os dados cadastrais constantes no verso deste cartão são a expressão da verdade. |   |         |              |

7. todos os cheques emitidos a débito das contas dos bancos, em todos os períodos amostrados (no início, no meio e no fim do período fiscalizado) foram assinados pelo

Processo nº 19311.720207/2015-11  
Acórdão n.º 1401-002.193

S1-C4T1  
Fl. 14.159

Sr. Roberto Restum. As cópias dos cheques podem ser consultadas nos documentos remetidos pelos bancos, que constam neste processo. Abaixo, exemplo de um cheque assinado pelo Sr. Roberto:

**Itaú** **IMPRESSÃO FOTOCÓPIA** Data Consulta: 13/04/12  
Hora Consulta: 18:56

Agência: 0019 Conta: 00733344 Cheque: 011588 Valor: 7.000,00 Data Comp: 20/06/2012

| Comp | Banco | Agência | Conta | Número da conta | Número do cheque | Valor                |
|------|-------|---------|-------|-----------------|------------------|----------------------|
| 018  | 341   | 0019    | 1     | 73334-4         | 7                | 24-011588 6 7.000,00 |

Pague por este Cheque e quando duvidar: **SETE MIL REAIS** #####

*W.S.K. Odine Anticipari*

JUNDIAÍ 20 de JUNHO de 2012

Itaú Unibanco S.A. **Itaú**

JUNDIAÍ SP 0067  
R. BAR. DE JUNDIAÍ 901  
JUNDIAÍ SP  
CONFECÇAO 12/2011

PLANET WORLD CONFECÇÕES LTDA  
CNPJ 07.251.794/0001-05  
CLIENTE ITAÚ DESDE 06/2005  
CLIENTE BANCÁRIO DESDE 06/2005

34700196 0380145885 824747333443

8. portanto, fica comprovado que Roberto Restum e Adriana Restum são os responsáveis pela movimentação das contas correntes da empresa extinta no período fiscalizado;

9. estando as atividades da empresa já encerradas, está-se diante de uma situação de sociedade irregular, o que impõe aos sócios administradores a responsabilização pelos tributos apurados, de forma solidária e ilimitada;

10. como visto, Roberto Restum e Adriana Restum eram sócios no momento do distrato, tinham poderes para movimentação das contas correntes da empresa extinta, receberam elevados valores no decorrer dos 3 anos fiscalizados (conf. TVF). Esses fatos, e outros detalhados posteriormente, mostram que esses sócios eram os administradores da empresa extinta e se beneficiaram do esquema empresarial fraudulento montado;

11. o grupo empresarial liderado por Roberto e Adriana possuía um grande número de empresas ativas e tinha por hábito constituir e encerrar constantemente novas empresas o que permitia que quando determinada empresa começava a despertar interesse fiscal era sumariamente encerrada e uma outra era colocada no seu lugar;

12. a estratégia adotada pelo Grupo Restum para viabilizar estas trocas de empresas sustentava-se no verdadeiro estoque de sociedades constituídas inicialmente na JUCESP, porém sem cadastro no CNPJ; assim, quando do encerramento das atividades de determinada empresa cadastrada junto à RFB, imediatamente já se realizava novo cadastro no CNPJ de empresa estocada na JUCESP, não havendo qualquer prejuízo na operação da unidade;

13. também era praxe a utilização de interpostas pessoas, seja para constituir a empresa, seja para operar fraudulentamente, seja para proteção patrimonial quando do encerramento, com a cíclica constituição de novas empresas em nome de "laranjas" e/ou

“testas de ferro”. Essas empresas, conforme sua função dentro do Grupo, por vezes eram transferidas aos reais titulares (família Restum), por vezes eram operadas em nome das interpostas pessoas e por vezes eram transferidas a estas quando de seus encerramentos, de modo que, assim, a responsabilidade tributária daí decorrente recairia sobre os “laranjas”. Este fato, independentemente dos aspectos penais e de qualificação da multa de ofício que envolve, sem sombra de dúvida demonstra o intuito de evitar a satisfação efetiva do crédito tributário, posto que a imputação recairia sobre “laranjas” sem nenhuma capacidade financeira;

14. há, inclusive, ações judiciais movidas por terceiros contra o Grupo no sentido de verem seus nomes afastados das empresas componentes com a alegação do uso indevido de seus nomes.

Todo este cenário – incontestemente, como dito, encaixa-se, sem nenhuma dúvida, na descrição dos artigos 124, I e 135, III, do CTN, posto que revela o claro interesse comum dos dois sócios na situação relativa à constituição do fato gerador (a interposição de laranjas é apenas um destes sustentáculos) e a evidente prática de atos ao arrepio das leis vigentes levada a efeito pelos também administradores da autuada (Roberto e Adriana).

No primeiro caso (artigo 124, I), o interesse comum é manifesto quando se constata a engenharia desenvolvida para que os dois sócios usufruíssem, em comunhão, dos benefícios resultantes de tal procedimento, e, ao mesmo tempo, ficassem ocultos como sócios de grande parte das empresas constituídas, artifício exteriorizado pelo uso costumeiro de praticar alterações contratuais e fincar “laranjas” no quadro social e na “administração” das mesmas, pessoas estas comprovadamente sem nenhuma capacidade financeira, econômica ou empresarial para dirigir uma companhia do porte da Planet Girls com centenas de lojas.

Em síntese, ambos, indistintamente, por ação ou omissão, contribuindo para que pessoas sem condições financeiras, econômicas ascendessem a cargos diretivos e gerenciais ou fossem colocadas como interpostas pessoas (“laranjas”) possibilitando a Roberto e Adriana manterem-se ocultos e usufruírem das vantagens que um negócio empresarial pode trazer, sem correr os riscos que este mesmo negócio pode apresentar.

Some-se a isso, o recebimento – ainda em comum – de valores retirados de contas bancárias de empresas já baixadas na Junta Comercial e, assim, irregulares, tudo sob a administração de ambos os sócios (Roberto e Adriana) que assinaram os cheques ou as autorizações de transferência para suas contas pessoais.

Assim, não vejo ressalvas ao trabalho fiscal que concluiu pela responsabilização solidária de Roberto Restum e Adriana Restum consoante disposições do artigo 124, I, do CTN, posto se estar diante de “pessoa com interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”, ainda mais porque, como sabido, a imputação fulcrada no mencionado dispositivo estatutário não exige o exercício de qualquer atividade de gestão, bastando o dito “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”, pelo que mantenho a inclusão de ambos no pólo passivo da lide.

Igualmente me parece ter agido corretamente a Autoridade Fiscal quando enquadrou o procedimento dos dois administradores nos dizeres do artigo 135, III, do Código, verbis:

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

*III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.*

Como bem exprimiu o I. Conselheiro desta Turma, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, no Acórdão 1402002.204, “para a caracterização da responsabilidade a que alude o art. 135, III, do CTN, faz-se necessário a presença dois elementos: i) elemento pessoal: diz respeito ao sujeito que deu azo à ocorrência da infração, ou seja, o executor, participe ou mandante da infração. Trata-se, na realidade, do administrador da sociedade, independentemente de ser ou não sócio. Assim sendo, não poderão ser incluídos como responsáveis quaisquer sujeitos que não possuam poder de decisão”; e, ii) “elemento fático: necessidade de conduta que implique excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto”.

Significa dizer que muito mais que sócio é preciso que seja “administrador”, até porque podem existir sócios aos quais os estatutos ou contratos sociais não deleguem nem definam poderes gerenciais.

Assim, mesmo que “sócios” (enquanto somente nesta condição) possam ficar albergados de uma possível responsabilização, aos “administradores” não cabe tal proteção, a teor da expressa definição imposta pelo artigo 135, III, desde que, indispensavelmente, exerçam as atribuições estatutárias ou contratuais de administração no período contemporâneo aos fatos geradores e sejam os responsáveis pelo crédito tributário

constituído em razão de “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”.

In casu, não há dúvidas em relação à qualidade de administradores que possuíam Roberto e Adriana no período sob fiscalização, o que já os enquadra em uma das vertentes do artigo 135, III.

O outro pólo (responsabilidade pelo crédito tributário oriundo de atos praticados ao arrepio das leis ou estatutos) deflui com clareza pela simples compulsão dos autos, seja pelo procedimento contumaz de inserir “laranjas” na “administração” de empresas do grupo, seja pela constituição e encerramento – muitas vezes irregulares – de sociedades, seja pela percepção de valores destas mesmas sociedades “encerradas” em favor próprio, seja, pela inadimplência tributária.

A respeito desta última condição, adoto excertos do voto proferido pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Ac. já citado) que, de forma precisa, bem define o quadro, em tudo aplicável também a este processo:

“A autoridade fiscal, ao cominar a penalidade qualificada de 150%, entendeu restar caracterizado o conjunto fático-jurídico a ensejar a responsabilidade tributária.

Entendo lhe assistir razão.

Não desconheço da jurisprudência do STJ que pode ser resumida com a transcrição do Enunciado nº 430 da Súmula do STJ:

O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Mais recentemente, julgou-se a matéria sob a

égide do disposto no art. 543C do CPC/1973 (“recurso repetitivo”), sendo que a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.101.728/SP, de Relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, consolidou entendimento segundo o qual “a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa”.

Saliento que o simples inadimplemento da obrigação não pode gerar, de per si, a responsabilidade do administrador da pessoa jurídica. Ao assim dispor, por outro lado, o STJ deixou transparecer que em hipóteses de um inadimplemento, digamos, “qualificado”, pode-se sim atribuir a responsabilidade de que tratar o art. 135 do CTN.

Com efeito, não comungo do entendimento daqueles que limitam a aplicação do caput do art. 135 do CTN às hipóteses de cometimento de infração à lei societária, excluindo às infrações às normas tributária, exclua-se do rol de infrações, aptas a ensejar a corresponsabilidade, justamente as próprias leis aplicáveis aos tributos.

E não se fala aqui de um simples inadimplemento de tributo, mas sim de inadimplemento doloso, penalizado administrativamente com multa de 150% que se aplica somente em casos de sonegação, fraude ou conluio (art. 44, inciso I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96 e arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64), dando ensejo à representação fiscal para fins penais por cometimento, em tese, de crime contra a ordem tributária a que alude o art. 1º da Lei nº 8.137/90.

(...)

No mesmo sentido, Emanuel Carlos Dantas de Assis dispôs:

(...)

Como a culpa ou o dolo deve ser comprovado, carece uma interpretação casuística. A solução vai depender de cada situação em concreto. Assim, se por um lado é certo que o simples inadimplemento de tributo se constitui em infração de lei, somente a análise dos fatos e circunstâncias irá demonstrar se o sócio tinha razões ou não para deixar de efetuar o pagamento.

(...)

Na caracterização do dolo reside a maior dificuldade para as administrações tributárias, na tentativa de responsabilizar os administradores e sócios de sociedades empresárias, por débitos tributários destas. Como demonstrar, afinal, a intenção da pessoa física?

O dolo necessário à responsabilidade estatuída no art. 135 é o presente não só nos crimes contra a ordem tributária previstos na Lei nº 8.137/1990, no contrabando e descaminho (art. 334 do Código Penal, alterado pela Lei nº 4.729/1965), ou nas infrações tributárias dolosas como sonegação, fraude e conluio (Lei nº 4.502/1964, arts. 71 a 73, respectivamente). [...]21 [grifos nossos].

Também em pronunciamentos da PGFN e da Receita Federal pode-se extrair a mesma exegese de tal dispositivo legal:

PARECER/ PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009 [...]

O administrador só é responsável por atos seus que denotem infração à lei ou excesso de poderes, como, por exemplo, a sonegação fiscal (que é ilícito punível inclusive penalmente) ou a dissolução irregular da sociedade; [grifos nossos]

NOTA GT RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA nº 1, de 17 de dezembro de 2010 (Ato conjunto entre Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e Secretaria da Receita Federal do Brasil. Grupo de Trabalho constituído pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 8 / 2010).

Observa-se que, se há multa qualificada, há responsabilidade pelo art. 135 do CTN, trazendo à responsabilidade os sócios do tempo do fato gerador.

[grifos nossos].

(...)

Na jurisprudência, o entendimento do STJ:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. NOVO PEDIDO DE REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIOGERENTE. ART. 135 DO CTN. POSSIBILIDADE. EXISTÊNCIA DE SENTENÇA CONDENATÓRIA EM CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL. CONFIRMADO.

1. Os efeitos da decisão, já transitada em julgado, que indeferiu anterior pedido de redirecionamento, não irradia efeitos de coisa julgada apta a impedir novo pedido de redirecionamento na mesma execução fiscal em face da existência de sentença condenatória em crime de sonegação fiscal, confirmada pelo Tribunal de 2º grau e com Habeas Corpus pendente de julgamento no STJ, porquanto aquele pleito inicial está fulcrado apenas em mero inadimplemento fiscal.

2. O redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa. A condenação em crime de sonegação fiscal é prova irrefutável de infração à lei.

3. Recurso especial parcialmente provido.

(REsp 935839/RS, Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, decisão unânime, sessão de 05 de março de 2009)

(...)

Conforme se observa, ao se tratar não de um simples inadimplemento, mas sim de um inadimplemento qualificado, doloso, caracterizado por conduta fraudulenta e com repercussões na esfera criminal, incide o disposto no art. 135 do CTN, implicando que os administradores da pessoa jurídica (inciso III), os quais respondem, inclusive, na seara criminal, sejam também responsabilizados pela obrigação tributária”. (destaque deste Relator).

Concluindo, entendo correta a inclusão de Roberto Restum e Adriana Restum no pólo passivo da lide na qualidade de sujeitos passivos solidários, com tipificação nos artigos 124, I, e 135, III, do CTN, ratificando o trabalho fiscal.

Os argumentos acima apresentados para justificar a manutenção da responsabilização solidária imputada no presente auto de infração se encaixam perfeitamente aos elementos tratados neste processo, vez que se tratam de infrações praticadas com os mesmos atores, com o mesmo procedimento e utilizando-se, inclusive, da mesma empresa para a movimentação dos recursos financeiros de todo o grupo.

Em razão do exposto no voto acima, do qual adoto os fundamentos de fato e de direito para aplicação na decisão deste processo, é que entendo por absolutamente correta a imposição de responsabilidade tributária ao autuado ROBERTO RESTUM e aos demais responsáveis ADRIANA RESTUM, CPF – 120.853.198-07; SUN BLOOM PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ – 02.067.055/0001-44; PORT COMPANY PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA – ME, CNPJ – 10.528.300/0001-00, por ter restado caracterizada a responsabilização na forma dos arts. 124, I e 135, III, do CTN.

**3 - Inaplicabilidade da Multa Qualificada.**: Alternativamente, requer que caso seja mantida a autuação, que seja reduzida a multa qualificada aplicada em razão de ter efeito confiscatório se aplicada nesse patamar, que não foi comprovado o evidente intuito de fraude para permitir a qualificação, entende que os argumentos para fundamentar a qualificação foram genéricos constituindo bases fracas para a autuação.

No que tange à qualificação e ao agravamento da multa, em razão do evidente intuito de fraude da conduta do contribuinte e em razão do não atendimento às intimações realizadas, novamente adotamos como fundamentos para decidir àqueles já apresentados pela Delegacia de Julgamento, tendo em vista que o Recurso Voluntário não apresentou novidades em relação aos argumentos aduzidos na impugnação e em razão de a Decisão de Piso ter apresentado robusta argumentação de fato e de direito a suportar a manutenção da qualificação e do agravamento da multa.

Passemos à transcrição da Decisão de Piso em relação ao caso:

**9. DAS MULTAS APLICADAS NO LANÇAMENTO. QUALIFICADA E AGRAVA. PERCENTUAL TOTAL DE 225%.**

No caso concreto, o lançamento impôs a sanção prevista no art. 44, inciso I, c/c o § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996 (com redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007), segundo o qual, nos lançamentos de ofício, será aplicada multa de 75%, que será duplicada para 150%, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964; o percentual qualificado de 150%, será ainda aumentado da metade (para 225%), nos casos de não atendimento à intimação para prestar esclarecimentos, “*in verbis*”:

“**Art. 44.** Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:  
(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho 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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

(...)

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007).*

*§2º. Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007*

)

*I – prestar esclarecimentos (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)”*  
*(Grifou-se)*

### **9.1 -Multa Proporcional Qualificada.**

Primeiramente, diante dos fatos narrados nos relatórios fiscais confeccionados ao longo do procedimento, a Fiscalização entendeu presente, no caso concreto, os pressupostos definidos em lei e necessários à qualificação. À luz da legislação pertinente, constitui hipótese de qualificação da multa de ofício a prática de sonegação, fraude ou o conluio, ou seja, ações ilícitas definidas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei 4.502, de 1964, nos seguintes termos:

*sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente;*

*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;*

*e conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos anteriormente como sonegação ou fraude.*

Logo, as ações caracterizadas como sonegação ou fraude (o conluio é o ajuste que combina ambas), nos termos acima definidos, são as que autorizam a qualificação da multa.

Ocorre que as irregularidades existentes que envolveram as empresas autuadas, pertencentes ao denominado grupo “Restum”, devidamente e minuciosamente apontadas pela Fiscalização nos relatórios fiscais, indubitavelmente caracterizam a conduta dolosa perpetrada pela Impugnante, configurada pelas ações seus sócios administradores, Roberto e Adriana

Restum, proprietários do referido grupo, no intuito de reduzir indevidamente o pagamento de tributos. Nesse sentido, veja-se abaixo trecho do TVF:

*“Num breve resumo, que não substitui aquilo que consta nos referidos relatórios, se verificou a utilização de conta corrente de empresa já extinta, com o intuito de tentar iludir a fiscalização. Essa utilização foi dolosa, premeditada, pois não houve a comunicação do encerramento da empresa à Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme obriga a legislação. A própria utilização da conta de empresa extinta já caracteriza o ilícito, ainda mais quando são emitidos e assinados cheques, em nome de uma empresa inexistente, configurando emissão de título de crédito inidôneo.*

*Além disso, continuaram a ser enviadas declarações à Receita Federal (GFIP, DIRF, etc.) mesmo após a incorporação da empresa, com o mesmo propósito de ocultar fatos do Fisco. Inclusive, foram efetuados recolhimentos de contribuições previdenciárias, de forma a passar a falsa idéia de que a empresa extinta ainda se encontrava em operação normal. A descrição das declarações entregues pelo contribuinte consta no item 2.1.*

*Também se verifica a prática reiterada da atividade ilícita. O mesmo mecanismo de utilização da conta corrente de empresa já extinta ocorreu em cada um dos três anos fiscalizados*

*Adicionalmente, a omissão do contribuinte em prestar esclarecimentos, apesar de regularmente intimado em seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), obriga ao agravamento da multa conforme art. 44, § 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. De se destacar que o contribuinte não pode alegar desconhecimento do mecanismo de intimação através do DTE. O termo de início foi aberto tanto pelo Sr. Roberto Restum quanto pela Sra. Adriana Restum em suas caixas postais, o que caracteriza não só ciência efetiva do conteúdo desse documento específico, como o conhecimento dos mecanismos envolvidos em intimações através do DTE, não podendo simplesmente alegar que a ciência nos outros casos ocorreu por decurso do prazo legal. Houve, isto sim, intenção deliberada de não responder as intimações.”*

Inegavelmente, infere-se pela leitura dos relatórios fiscais constantes dos autos que foi engendrado um verdadeiro esquema fraudulento, com intuito único de sonegar tributos.

## **9.2 -Multa Proporcional Agravada.**

Quanto ao agravamento do percentual qualificado de 150% para 225%, como autoriza a legislação acima transcrita, no TVF, item “2.2”, o Fisco justifica que, após diversas intimações a Roberto e Adriana Restum para apresentar documentação fiscal, comprovar depósitos bancários e prestar esclarecimentos, nada foi apresentado ou justificado.

Segundo reza a lei, é cabível ainda aumentar da metade o percentual qualificado da multa (de 150% para 225%), quando o sujeito passivo não atender, no prazo marcado, intimação para **prestar esclarecimentos**.

Ocorre que, após as intimações de praxe, nenhum esclarecimento foi prestado.

Diante disso, a majoração do percentual da multa de ofício subsume-se ao transcrito art. 44, §2, I, da Lei nº 9.430, de 1996, devendo ser mantida.

### **9.3 – Multas. Demais Questões.**

De plano, saliente-se que a redução da multa postulada pela defesa não pode ser acatada, na medida em que não encontra respaldo legal. Por sua vez, também as alegações no sentido que o percentual aplicado teria o caráter de confisco (vedado pela Constituição Federal), não podem ser apreciadas, pois não cabe à autoridade administrativa apreciar questão afeta a inconstitucionalidade de lei.

Vale considerar que o princípio contido no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, relativo à vedação ao confisco, antes de mais nada, é dirigido ao legislador. Tal princípio orienta a elaboração legislativa, que deve observar a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, § 1º da CF), bem como não pode dar ao tributo conotação de confisco.

Cumprе ressaltar ainda que o contencioso administrativo não é o foro próprio para examinar questões de tal natureza. Vale esclarecer que não cabe às autoridades administrativas se manifestarem sobre matéria do ponto de vista constitucional, excetuado os casos em que houver declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal de lei, de tratado ou de ato normativo, situação em que é permitido às autoridades fiscais *a quo* afastar a sua aplicação (Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, e Parecer da PGFN/CRE n.º 948, de 2 de junho de 1998).

No caso concreto, dado que a administração tributária apenas exerceu o poder/dever de tributar, conferido pela Constituição Federal e institucionalizado pela legislação infraconstitucional de regência da matéria, não há como negar efetividade à cobrança da multa de ofício lançada sob o argumento acerca de sua natureza confiscatória ou da violação aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e moralidade.

Do exposto, por todo o apresentado e demonstrando-se que a condutas realizadas pelo contribuinte coadunam-se às hipóteses legais de qualificação e agravamento das multas de ofício, voto do sentido de manter integralmente o agravamento e qualificações lançados.

**4 - Ilegalidade da Cobrança de Juros sobre a Multa. Apresenta fundamentos jurídicos que indicariam a impossibilidade de aplicação de juros sobre a multa.**

Com relação à alegação de impossibilidade de incidência de juros calculados pela SELIC sobre a multa de ofício, entendo por bastante elucidativa a argumentação apresentada em voto proferido pela DRJ/Florianópolis no acórdão nº 07-38.069 - 3ª Turma da DRJ/FNS relativo ao assunto. Por isso transcrevo a parte do mesmo o adoto como suficiente para justificar a não aceitação das alegações do recorrente quanto a este ponto.

De todo modo, para comprovar que o tema não está pacificado nas Egrégias Câmaras Superiores administrativas, como pretende fazer crer o interessado, cita-se ementa de acórdão proferida pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, no sentido de que a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício está amparada em lei:

*“JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO - A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.” (1º Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, acórdão 103-22197, sessão de 07/12/2005)*

A partir da leitura do Código Tributário Nacional, conclui-se que a multa, apesar de não ter a natureza de tributo, faz parte do crédito tributário. Os artigos a seguir assim dispõem:

*“Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”(negritamos)*

*“Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*“Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”. (grifei)*

Enquanto o art. 3º exclui as multas da definição de tributo, os dispositivos seguintes (art. 113, §1º, e art. 139) trazem-nas para compor o crédito tributário. Por conseguinte, a cobrança das multas lançadas de ofício deve receber o mesmo tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário.

Por sua vez, o artigo 161, do mesmo diploma legal, dispõe que ao crédito tributário não pago no vencimento devem ser acrescidos os juros moratórios.

*“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.”(negritamos)*

Destarte, o CTN admite a incidência de juros de mora sobre as multas lançadas de ofício. A expressão “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis” apenas reforça a idéia de que juros e multa não são excludentes entre si.

A incidência de juros sobre as multas de ofício, ao contrário do que alega o interessado, foi introduzida pelo legislador ordinário justamente através da Lei nº 9.430/1996, cujo art. 61 dispõe:

*“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento." (grifei)*

Verifica-se que a lei utiliza a expressão "débitos decorrentes de tributos e contribuições". Ora, as multas de ofício proporcionais, lançadas em função de infração à legislação tributária de que resulta falta de pagamento de tributo, como é o caso, são débitos decorrentes de tributos e contribuições.

Não se trata de mera imprecisão terminológica do legislador, mas sim de ampliação do campo de incidência dos juros de mora para abranger também as multas de ofício, o que é perfeitamente compatível com nosso sistema jurídico tributário. Tanto é assim, que a mesma Lei nº 9.430/1996, em seu artigo 43, expressamente prevê essa hipótese no caso de multas lançadas isoladamente:

*"Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento." (negritamos)*

Desta forma, conforme demonstrado, mostra-se perfeita a conclusão a que chegou o Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02 de abril de 1998:

*"3. (...). Assim, desde 01.01.97, as multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento, desde que estejam associadas a:*

*a) fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.97;*

*b) fatos geradores que tenham ocorrido até 31.12.94, se não tiverem sido objeto de pedido de parcelamento até 31.08.95."*

Assim, tem plena previsão legal a incidência de juros moratórios – Taxa Selic sobre a multa de ofício aplicada em decorrência de infração, como é o caso dos autos, haja vista esta compor o crédito tributário.

Corroboram este entendimento os seguintes precedentes do CARF:

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, § 3º, da Lei 9.430/96. (Acórdão 9101-003.009, de 08 de agosto de 2017)*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão 9101-002.957, de 03 de julho de 2017)*

*JUROS DE MORA. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE OFÍCIO. CÁLCULO INDIRETO. POSSIBILIDADE. A multa de ofício incide sobre o valor do crédito tributário devido e não pago, acrescido dos juros moratórios, calculados com base na variação da taxa Selic, logo, se os juros moratórios integram a base de cálculo da referida multa, necessariamente, eles comporão o valor da multa de ofício devida. (Acórdão 3302-004.496, de 25 de julho de 2017)*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. De acordo com art. 161 do CTN, sobre o crédito tributário incidem juros de mora. Como a multa de ofício integra o crédito tributário, também sobre ela devem incidir juros de mora. (Acórdão 1401-001.903, de 20 de junho de 2017)*

Pelo apresentado acima, entendo estar correta a decisão de Piso na parte em manteve a exigência da aplicação da taxa SELIC sobre o crédito tributário relativo à multa de ofício. Assim, voto por negar provimento ao recurso quanto a este ponto.

Por todo o exposto voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte e dos solidários passivos.

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator