ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 19311.720362/2014-49

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

Processo nº	19311.720362/2014-49
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1302-001.962 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	11 de agosto de 2016
Matéria	IRPJ e CSLL - Omissão de Receitas
Recorrente	HOT-BRÁS COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2011, 2012

OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE.
A omissão de receita se configura pelo cotejo realizado entre a DIPJ e os Livros Fiscais (Registro de Saídas e Apuração do ICMS com o SPED). Não apresentando prova que desconstrua a presunção relativa adotada pela Fiscalização, cabível é o lançamento por omissão de receita.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. INTIMAÇÕES. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL E FISCAL. DOCUMENTAÇÃO INCOMPLETA. CABIMENTO.
A não apresentação da escrituração na forma das leis comerciais e fiscais impõe a aferição da base tributável mediante a técnica do arbitramento do lucro.

A contribuinte que, durante o processo fiscalizatório, for intimada inúmeras vezes a apresentar documentação fiscal, e não o fizer, ou o fizer de forma incompleta, estará sujeita ao arbitramento dos lucros. No caso em análise, entre a primeira e última intimação transcorreu quase um ano, sem que a Fiscalização fosse atendida à contento.

A apresentação dos Livros de Registro de Entradas, Saídas e Registro de Apuração do ICMS é insuficiente ao atendimento do comando prescrito no art. 530, inciso III, do RIR/99. Imprescindível a entrega da escrituração contábil e do Livro Caixa, completos.

Os lançamentos contábeis somente são válidos quando tais fatos forem comprovados por documentos hábeis, não sendo aceitáveis históricos quando não for identificada a procedência e o destino das transações.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. OCORRÊNCIA DE FRAUDE E SONEGAÇÃO. INDÍCIOS: INTERPOSTAS PESSOAS, FALSIDADE DE INFORMAÇÕES E CONDUTA REITERADA. CABIMENTO.

A utilização de interpostas pessoas objetiva ocultar o real interessado no negócio jurídico, impedindo que terceiros, entre eles o Fisco, conheçam e alcancem o verdadeiro proprietário. Comprovada a utilização de interpostas pessoas ("laranjas"), parentes ou pessoas próximas à contribuinte, ao longo dos anos, de 1999 a 2009.

A falsidade de informações, ou apresentação de documentação fiscal inidônea, de forma reiterada, cria um obstáculo à real compreensão da situação fiscal da contribuinte. Some-se a isso, a apresentação da receitas de forma equivocada, em valor inferior ao devido. Elementos que, juntos, permitem a qualificação da multa de ofício.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA.

O percentual da multa de ofício será aumentado pela metade caso o sujeito passivo não atenda à - nenhuma - das intimações para prestar esclarecimentos.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CABIMENTO.

Os administradores, mandatários, prepostos e empregados são responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, bem assim as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. LEGALIDADE.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL. PIS. COFINS.

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

DECADÊNCIA. ART. 173, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN. CABIMENTO EM FACE AO ARBITRAMENTO DOS LUCROS.

Acolhida a imputação fiscal pelo arbitramento dos lucros em razão da não apresentação da documentação comercial e fiscal, inaplicável o art. 150, parágrafo 4º, mas sim, o art. 173, parágrafo único, ambos, do CTN.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

A lavratura do auto de infração fora do período da fiscalização constante no MPF em nada interfere na contagem do prazo decadencial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso voluntário do sujeito passivo principal, nos termos do voto do relator e, por maioria de votos, em NEGAR provimento ao recurso interposto pelos responsáveis solidários pessoas jurídicas e físicas indicados no TVF, para manter a responsabilidade solidária, com exceção da responsável Isabelle Restum, excluída do pólo passivo da exigência. Vencida a Conselheira Talita Pimenta Felix (Relatora) que excluía outros responsáveis. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente e Redator Ad Hoc

(assinado digitalmente)

Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa - Redator designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Júnior, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Marcelo Calheiros Soriano, Rogério Aparecido Gil, Ana de Barros Fernandes Wipprich, Talita Pimenta Félix e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Designado como Redator Ad Hoc para fins de formalização deste Acórdão, transcrevo abaixo a íntegra do relatório apresentado pela Relatora, Conselheira Talita Pimenta Félix, na Sessão de Julgamento de 11 de agosto de 2016, *verbis*:

"Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 3432/3464)interposto pelo sujeito passivo e responsáveis tributários, abaixo indicados,em 01/07/2015 (e-fl. 3431), em face do Acórdão n. 14-58.572 (e-fls. 3353/3399).

O arbitramento do lucro, enunciado legal mencionado nos AIIMs, ocorrido tendo em vista que o contribuinte e responsáveis, sujeitos à tributação com base no lucro real, não apresentaram escrituração na forma das leis comerciais e fiscais. Modo em que lhe foram imputadas as seguintes ocorrências:

a) ***IRPJ***: art. 530, inciso III, do RIR/99. Bem como:

(a.1) *base de cálculo e alíquota do IRPJ*: omissão de receitas da atividade, ou seja, receita bruta mensal na revenda mercadorias (art. 3º da Lei n. 9.249/95 - alíquota do IRPJ é de 15%) e art. 537 do RIR/99;

(a.2) *vencimento do tributo*: art. 5º da Lei n. 9.430/96;

(a.3) *multas passíveis de redução*: art. 44, inciso I, parágrafo 1º e 2º, da Lei n. 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei n. 11.488/07; e,

(a.4) *juros de mora*: art. 61, parágrafo 3º, da lei n. 9.430/96;

b) ***CSLL*** – omissão de receita/falta de recolhimento da CSLL devida sobre receitas da atividade omitidas (art. 2º da Lei 7.689/88, art. 2º da Lei 9.249/95, art. 29 da Lei 9.430/96, art. 22 da Lei 10.684/03, art. 3º da Lei 7.689/88 e art. 24, parágrafo 2º, da Lei 9.249/95)). Bem como:

(b.1) vencimento do tributo: arts. 1º, 5º e 28 da Lei n. 9.430/96;

(b.2) multas passíveis de redução: art. 44, parágrafo 1º e 2º, da Lei n. 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei n. 11.488/07; e,

(b.3) juros de mora: art. 61, parágrafo 3º, da lei n. 9.430/96;

c) ***COFINS*** – incidência cumulativa padrão/ insuficiência de recolhimento (art. 8º da Lei 9.718/98, art. 1º da LC 70/91, art. 2º e 3º da Lei 9.718/98, com as alterações devidas a cada um dos fatos geradores ocorridos). Bem como:

(c.1) vencimento do tributo: art. 18 da MP n. 2.158-35/1, com a redação dada pelo art. 1º da Lei 11.933/09;

(c.2) multas passíveis de redução: art. 44, parágrafo 1º e 2º, da Lei n. 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei n. 11.488/07; e,

(c.3) juros de mora: art. 61, parágrafo 3º, da lei n. 9.430/96;

d) ***PIS/PASEP*** - incidência cumulativa padrão/insuficiência (art. 1º da LC 7/70, arts. 2º, inciso I, e, art. 8º, I, e 9º da Lei 9.715/98, arts. 2º e 3º da Lei 9.718/98, e art. 79 da Lei 11.941/09, com as respectivas alterações, adaptadas a cada período). Bem como:

(d.1) vencimento do tributo: art. 18 da MP n. 2.158-35/1, com a redação dada pelo art. 1º da Lei 11.933/09;

(d.2) multas passíveis de redução: art. 44, parágrafo 1º e 2º, da Lei n. 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei n. 11.488/07; e,

(d.3) juros de mora: art. 61, parágrafo 3º, da lei n. 9.430/96;

Aciona no polo passivo, as pessoas físicas e jurídicas abaixo descriminadas:

Sujeito Passivo	HOT-BRÁS COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA.	12.165.435/0001-75
Sujeitos Passivos Solidários	01) FASHION-ROUPAS COMERCIO DE CONFECCOES LTDA.	12.113.554/0001-84
	02) TOP-READY COMERCIO E CONFECCOES LTDA.	01.921.290/0001-79
	03) SUN BLOOM PARTICIPACOES LTDA.	02.067.055/0001-44
	04) PLANET-GIRLS COMERCIO DE CONFECCOES LTDA.	04.740.881/0001-38
	05) TRADE SPORT COMERCIO DE CONFECCOES LTDA – ME	05.096.118/0001-89
	06) HOT-MAXI COMERCIO DE CONFECCOES LTDA.	05.515.378/0001-41
	07) HOT-ONE COMERCIO DE CONFECCOES LTDA.	05.524.336/0001-77
	08) COMPANY-FASHION CONFECCOES LTDA – EPP	07.251.783/0001-25
	09) HOT BARÃO COMERCIO DE CONFECCOES LTDA – EPP	08.691.953/0001-55
	10) PORT COMPANY PARTIC.E EMPREENDIMENTOS LTDA – ME	10.528.300/0001-00
	11) J. E. LOGISTICA E TRANSPORTE LTDA.	10.692.696/0001-18
	12) PLANET COSMETICS COMERCIAL E REPRESENTACAO LTDA.	11.769.712/0001-96
	13) POLO WEAR COMERCIO DE CONFECCOES LTDA.	11.774.839/0001-01
	14) PLANET GIRLS COMERCIO DE ROUPAS LTDA.	12.154.102/0001-40
	15) PLANET-BARUERI COMERCIO DE CONFECCOES LTDA.	12.234.601/0001-48
	16) HOT-MAXI SHOPPING COMERCIO DE CONFECÇÕES LTDA.	12.484.212/0001-70
	17) PLANET-OUT LET COMERCIO DE CONFECÇÕES LTDA.	12.523.538/0001-60
	18) HOT-NUMBER-ONE COMERCIO DE CONFECCOES LTDA.	12.523.506/0001-64
	19) BARAO-PLANET COMERCIO DE ROUPAS LTDA.	12.523.522/0001-57
	20) POLO WEAR OUTLET COMERCIO DE CONFECCOES LTDA.	12.523.484/0001-32
	21) INVICTUS IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.	07.693.822/0001-44
	22) AGR IMPORTACAO E COMERCIO DE CONFECCOES LTDA.	12.595.364/0001-40
	23) PLANET-JUNDI MAX COMERCIO DE CONFECCOES LTDA.	12.372.145/0001-00
	24) ROBERTO RESTUM	043.261.158-40
	25) ADRIANA RESTUM	120.853.198-07
	26) VANESSA RESTUM	215.012.648-69
	27) FELIPE ROBERTO RESTUM	215.012.768-75
	28) DANIELE RESTUM TRALDI	215.012.738-50
	29) ISABELLE RESTUM	417.896.258-23

Por bem representar os fatos relatos nos autos, transcrevo relatório da DRJ, segue:

Trata-se de procedimento fiscal que culminou na lavratura de autos de infração relativos a IRPJ (e-fls. 2600/2632), CSLL (e-fls. 2633/2664), PIS (e-fls. 2687/2708) e COFINS (e-fls. 2665/2686).O crédito tributário total lavrado correspondia, à época, a R$ 24.210.397,73 (e-fls. 02), relativo aos anos-calendários de 2011 e 2012.

Os autos de infração apontam o arbitramento de lucro "tendo em vista que o contribuinte deixou de apresentar os livros e documentos da sua escrituração, ainda que reiteradamente notificado" (e-fls. 2615). Tal arbitramento teria ensejado omissão de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Foi aplicada multa de 150%. Por fim, os autos destacam que "a configuração da

responsabilidade tributária solidária está detalhadamente retratada no Relatório Fiscal - Grupo Restum" (e-fl. 2607).

Para integral compreensão do caso concreto importa, antes, a compreensão da ação fiscal, cujo Relatório Fiscal – Grupo Restum (e-fls. 327/373) esclarece. Neste se explica como a fiscalização identificou "uma rede de lojas de roupas, sapatos e acessórios que vende produtos de marcas próprias [...] comandado pelo Sr. ROBERTO RESTUM, CPF: 043.261.158-40 e pela esposa, a Sra. ADRIANA RESTUM, CPF: 120.853.198-07[...]" (e-fls. 327). Tal relatório foi resumido no acórdão recorrido, cujo trecho atinente ao referido documento – por sua capacidade de síntese e exatidão – colaciona-se abaixo, com vistas a esclarecer a ação fiscal:

2. SÍNTESE DO RELATÓRIO FISCAL – GRUPO RESTUM

Conforme "Relatório Fiscal – Grupo Restum" o denominado Grupo Restum é constituído por um aglomerado de empresas (centenas de sociedades empresárias autônomas relacionadas no Anexo I) 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, encobrindo 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 e/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 e/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 CONFECCÕES LTDA – CNPJ 12.374.212/0001-18, IMPORT-DALAMARI COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA – CNPJ12.431.673/0001-85, SPR IMPORT BRASIL LOJISTICA E COMÉRCIO LTDA – CNPJ12.431.674/0001-20 e JURECÊ COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA – CNPJ12.755.478/0001- 00 teriam sido constituídas em nome de interpostas pessoas e funcionaramde anteparo formal para acobertar fatos geradores tributários praticados pelo Grupo, cujo realbeneficiário seria a empresa INVICTUS IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA – CNPJ07.693.822/0001-44;

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

8 - Foram criadas novas empresas que praticaram também fatos geradorestributários, porém os valores destas operações decorrentes não

foram oferecidos à tributação,tendo sido inclusive escondidos do Fisco Federal na tentativa de serem beneficiados peloinstituto da decadência;

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

10 - Os imóveis onde eram sediadas as diversas empresas do Grupo bemcomo os veículos utilizados na atividade encontram-se registrados em nome das empresasPORT COMPANY PARTICIPAÇÕES E EMPREEENDIMENTOS 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.

1.1. Do Grupo Restum e Suas Operações Comerciais

Segundo a fiscalização, o Grupo utilizava-se também de pessoas ligadaspara a constituição de novas empresas, destacando-se o Sr. Milson Cesar da Silva – CPF247.107.348-44, empregado com vínculo desde 01/10/2012 da J. E. Logística e TransporteLtda. - CNPJ 10.692.696/0001-18, empresa pertencente ao Grupo, cujos sócios registrados são Jacques NehmeRostom e Daniele Restum. Em setembro de 2013 o Sr. Milson era responsável junto à RFB por 47 (quarenta e sete) empresas do Grupo e após um determinado período o controle destas sociedades foi transferido para os sócios de fato e em agosto de 2014 o Sr. Milson passou a constar como sócio de novas empresas do Grupo, conforme mostra os Anexo II e III.

O Sr. Nivaldo Sancana Rocha, CPF 120.702.068-07, é outra pessoa ligada que aparece como sócio administrador de várias empresas do Grupo, o qual se apresenta como "Controller" do Grupo, informação esta, que estaria corroborada pela outorga de procuração do Sr. Roberto Restum ao Sr. Nivaldo para atender às demandas no curso dos procedimentos fiscais executados pelo Serviço de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Jundiaí (SEFIS/DRF/JUN). O Sr. Nivaldo seria o responsável pelo preenchimento nas DIPJ's apresentadas à RFB referentes às empresas oficiais do Grupo (aquelas em que aparecem como sócios o Roberto e Adriana Restum) sendo que todas essas declarações foram apresentadas utilizando-se do mesmo endereço IP1. Rastreando este endereço IP foram encontradas outras empresas do Grupo, além daquelas chamadas oficiais, que foram constituídas em nome de interpostas pessoas ("laranjas") ou em nome de familiares dos Restum (Anexo IV).

Visando melhor esclarecer como operou o Grupo no ano de 2011 a fiscalização elaborou o diagrama abaixo (Figura 1), no qual as empresas com a inscrição "Própria" têm em seu quadro societário o Sr. Roberto Restum e/ou a Sra. Adriana Restum, já aquelas com a inscrição "Laranjas" tem o quadro societário composto por interpostas pessoas. Os valores sobre as setas representam as vendas realizadas em milhões de Reais e os números

abaixo dos nomes das empresas são os CNPJ´s básicos.

Segundo a fiscalização, no ano de 2011 a empresa Invictus Importação e Exportação Ltda. – CNPJ 07.693.822/0001-44 (anteriormente chamada Telesa Importação e Exportação Ltda.) era responsável pelas importações do Grupo, bem como pela compra de
produtos no mercado interno, seja de matérias primas para industrialização (própria ou por conta e ordem), seja de produtos acabados para revenda. Já as empresas Jos-Conf Comércio de Confecções Ltda. - CNPJ 12.374.212/0001-18 e Jos COMÉRCIO de Confecções Ltda. - CNPJ 13.385.771/0001-96, ambas constituídas em nome de interpostas pessoas, compravam tanto de terceiros no mercado interno como da Invictus, revendendo diretamente para lojas dogrupo ou para a SPR Import Brasil Lojística e Comércio Ltda. - CNPJ: 12.431.674/0001-20e para a Import-Dalamari Comércio de Confecções Ltda. - CNPJ: 12.431.673/0001-85, as quais por sua vez vendiam seus produtos para as lojas do grupo.

Figura 1 - ANO CALENDÁRIO 2011

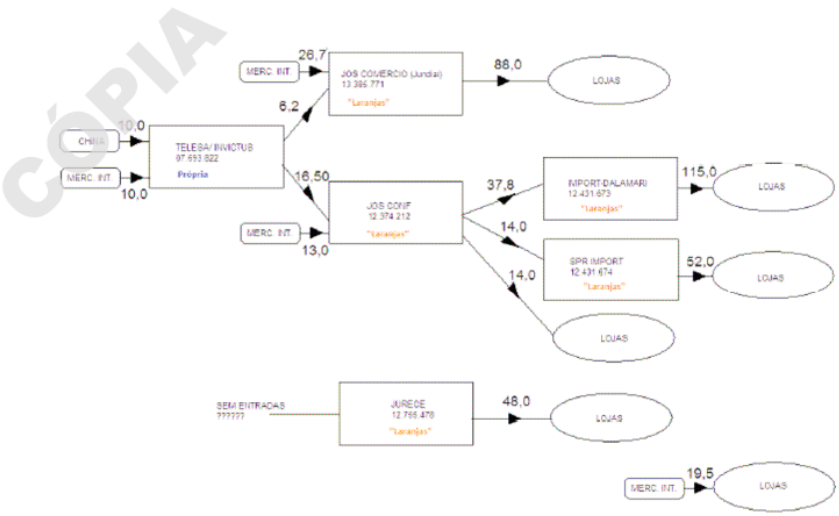
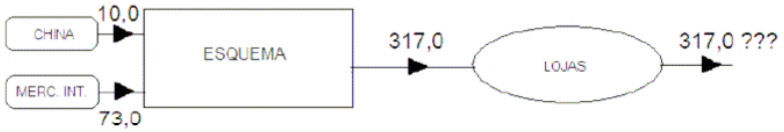


Figura 2 - RESUMO 2011



A Jurecê Comércio de Confecções Ltda. - CNPJ 12.755.478/0001-00, naquele ano, apesar de estar registrada como comércio, não efetuou nenhuma compra,vendendo, entretanto, vultosas quantias para as lojas do grupo. Essas vendas decorrem deprodutos oriundos de industrialização própria efetuada à margem da formalidade.

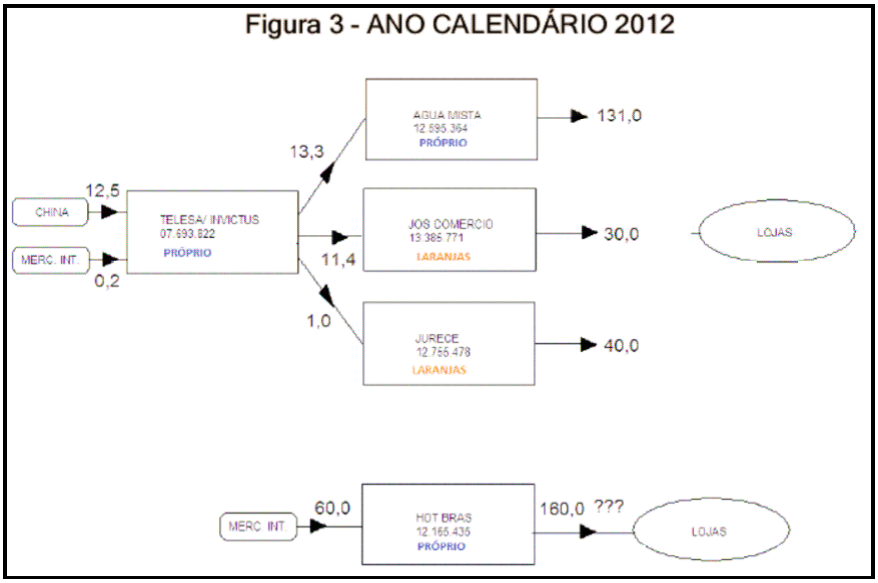
Destacou a autoridade fiscal o fato de que coube às empresas cujos quadros societários são compostos de "laranjas" a apropriação da mais valia da operação comercial, conforme vemos na Figura 2 acima, onde compras (custo) no valor total de R$83.000.000,00 (oitenta e três milhões de reais) chegam às lojas do Grupo com um custo de R$317.000.000,00 (trezentos e

dezessete milhões de reais).Assim, de uma receita total estimada de R$ 317.000.000,00 o Grupo reconheceu como base de cálculo somente R$ 83.000.000,00,havendo uma sonegação de 74% dos tributos totais devidos já que o núcleo do esquema (JosComércio, Jos-Conf, Jurecê, SPR Import e ImportDalamari) nunca recolheu os tributo sdevidos, sem contar o não recolhimento dos tributos reconhecidos pelo Grupo. Por outro lado,as lojas do Grupo puderam se creditar dos tributos não cumulativos gerados pelo núcleo do esquema.

No ano-calendário 2012 o modus operandi do Grupo teria permanecido o mesmo, mas seguindo a linha de ação de criação constante de novas empresas, houve alteração nos atores, como mostra a Figura 3 abaixo reproduzida.

Assim à Invictus Importação e Exportação Ltda. – CNPJ 07.693.822/0001-44 coube basicamente lidar com as importações enquanto que à Hot-Brás Comércio de Confecções Ltda. - CNPJ 12.165.435/0001-75 coube o mercado interno. A fiscalização chamou atenção para o fato que houve uma reestruturação gerencial inclusive, já que em 2011, com exceção da Jurecê Comércio de Confecções Ltda. - CNPJ 12.755.478/0001-00 que operou somente no mercado interno, todas as outras empresas do núcleo negociaram com produtos importados e oriundos do mercado nacional, já em 2012, coube à Invictus importar e revender à Água-Mista Comércio de Roupas Ltda. (atualmente denominada AGR Importação e Comércio de Confecções Ltda.) - CNPJ: 12.595.364/0001-40, Jos Comércio e Jurecê, às quais recaiu o lucro da operação, e à Hot-Brás Comércio de Confecções Ltda. - CNPJ 12.165.435/0001-75 coube gerenciar as operações de mercado interno. Ocorreu uma departamentalização.

Figura 3 - ANO CALENDÁRIO 2012



No tocante aos tributos federais, até 2011 a prática era da não transmissão de declarações ou quando havia transmissão estas declarações eram "zeradas". Após 2012, como já dito anteriormente, algumas das lojas

passaram a transmitir declarações, porém classificando sua receita bruta no coeficiente de 1,6% (destinado a comerciantes de combustível – Lucro Presumido).

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: PortCompany 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 Grupo utilizar-se de abertura e encerramento de inúmeras empresas, mantendo, inclusive, "estoque" de novas empresas a serem utilizadas em tais operações, bem como da criação de empresas cujo quadro societário é composto por interpostas pessoas, ainda utiliza-se de estratagemas envolvendo incorporação de empresas, assim descritas pela autoridade fiscal:

A empresa Venom Ibirapuera Comércio de Confecções Ltda. – CNPJ 11.066.160/0001- 50, em 22/10/2010 teve seu quadro societário alterado naJUCESP (Anexo VIII), havendo o ingresso de César Augusto Costa – CPF216.211.048-26 (pessoa sistematicamente utilizada como "laranja" pelo Grupo)no lugar da Sra. Adriana Restum, bem como a alteração de seu endereço para Avenida Jurecê, 667, Cj 03, Indianópolis, São Paulo – SP (sobre este endereço ver relato sobre a empresa Jurecê Comércio de Confecções Ltda. do item 2. DOS PROCEDIMENTOS FISCAIS abaixo). Esta foi a última alteração contratual informada à RFB, assim, até a presente data a Venom Ibirapuera Comércio de Confecções Ltda. encontra-se ATIVA no CNPJ.

Contudo, em 23/08/2010, registrou-se na JUCESP a incorporação de 42(quarenta e duas) empresas do Grupo tendo a Venom Ibirapuera Comércio de Confecções Ltda como incorporadora. Na mesma data retirou-se da sociedade o Sr. Roberto Restum, sendo admitido em seu lugar Célio Martins de Oliveira – CPF 218.260.758-79 (outra pessoa sistematicamente utilizada como "laranja"pelo Grupo). Na data de 27/02/2012 ocorre outra alteração societária,ingressando Allan Borges de Melo – CPF 385.402.378-22 e Rodrigo Vieira Rezende – CPF 374.871.718-09 em substituição aos

anteriores sócios. Em03/09/2012 é protocolado o Distrato Social, dissolvendo assim a incorporadora.Desta feita, estas operações culminam com o desaparecimento das 43 (quarenta e três) empresas do Grupo, entretanto, a grande maioria destas empresas encontra-se ativa no CNPJ, conforme vemos na Tabela 1 abaixo.
(...)
Em pesquisas nos sistemas da RFB constatou-se que várias dessas empresas apresentaram DIPJ e GFIP e tiveram movimentação financeira após a sua exclusão do mundo jurídico.
(...)
Informação adicional considerável é o fato de a empresa Planet-Girls Comércio de Confecções Ltda. – CNPJ 04.740.881/0001-38 que consta no CNPJ como ATIVA, DISSOLVIDA na JUCESP e BAIXADA no SINTEGRA teve a maior movimentação bancária entre as empresas do Grupo em 2013, apresentando DIRF e GFIP regularmente.

Esta informação fecha o entendimento de que todas as empresas formalmente constituídas pelo Grupo são, na verdade, uma só, tendo sido criadas em demasiado número com o intuito de despistar o Fisco, já que os recursos, sejam financeiros, sejam patrimoniais, circulam indistintamente entre elas, não havendo estanqueidade, senão, de que outra forma uma empresa dissolvida
movimentaria tamanho recurso? Como explicar que empresas com emissão milionária de notas fiscais não tenham movimentado um Real sequer em instituições financeiras? A resposta a tais indagações já foi dada.

Adiante, na análise detida dos procedimentos fiscais realizados pelo SEFIS/DRF/JUN, traremos adicionais informações que corroboram, de maneira inequívoca, com a conclusão já tirada de que muitas das empresas do Grupo são constituídas em nome de interpostas pessoas, porém, há complementar informação que reafirma tal conclusão.

A Sra. Paula Cristina Alves Einchenberger – CPF 215.807.088-97 foi funcionária de duas empresas do Grupo entre 1999 e 2004 e constou como sóciada empresa Planet-Pink Comércio de Confecções Ltda. de 29/10/2003 a21/06/2004, sem, contudo, haver recebido qualquer quantia, seja a título de prólabore,seja a título de dividendos da empresa onde pretensamente era sócia.

Esta empresa está bloqueada judicialmente, conforme breve relato da JUCESP(Anexo IX), tendo em vista que a Sra. Paula ingressou em juízo a fim de ver seu nome afastado da sociedade, alegando que o sócio de fato é o Sr. Roberto Restum. Atualmente consta no quadro societário a Sra. Daniele Restum Traldi.Tal esquema pode ser observado na Figura 4 abaixo.

Em remate, o Grupo Restum utiliza-se das mais variadas maneiras com um único propósito: eximir-se do pagamento de tributos.

1.2. Dos Procedimentos Fiscais

Segundo a fiscalização, apurou-se do procedimento fiscal junto às empresas do chamado núcleo do esquema, bem como das lojas circunscritas pela DRF/JUN, em suma, o que se segue:

Primeiramente, há que se dizer que não restou qualquer dúvida de que as empresas constituídas em nome de interpostas pessoas foram assim criadas a mando dos administradores do Grupo. Seria bastante para manter tal afirmação o fato de que estas empresas têm a integralidade de suas operações relacionadas com o Grupo, seja vendendo produtos de suas marcas, seja mandando matéria prima para que terceiros realizassem a industrialização, porém mais provas desta relação foram coletadas.

Da análise dos documentos arquivados na JUCESP referentes às empresas do núcleo (Anexo X), verifica-se muitas semelhanças entre tais empresas, desde o valor do capital social (R$ 100.000,00 em todas elas), endereço das empresas,até os seus sócios, que se alternam entre as empresas. Curioso notar também que quando há troca de sócios, o sócio dissidente e o sócio ingressante, em muitas
vezes, possuem o mesmo endereço, endereços esses que foram visitados pelos Auditores-Fiscais e se mostraram inservíveis para localizar tais pessoas. Verificou-se inclusive que alguns deles sequer são residenciais.

Ainda analisando esses documentos, nota-se que as assinaturas destas pessoas, por vezes, não são iguais, demonstrando que sequer assinaram tais documentos, muito menos geriram efetivamente as empresas. Esta conclusão decorre também da análise subjetiva dos sócios, que são pessoas de pouca capacidade econômica e baixa instrução, o que reforça a conclusão de serem tão somente pessoas interpostas, conforme se verifica na Tabela 6 abaixo que mostra a movimentação financeira das interpostas pessoas constantes nos quadros societários das empresas fictas do núcleo.

DIMOF - Valores a crédito				
Pessoa	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**
ANTONIO MARIANO			R$ 15.470,81	R$ 133.869,43
ISABELLA LIMA FAGUNDES				
JOAO SILVA DE MORAES		R$ 30.387,00		R$ 0,00
JOELITON ALVES DOS SANTOS		R$ 0,00	R$ 0,00	R$ 0,00
LEILA MARIA BISPO	R$ 8.377,00	R$ 60.584,93		R$ 31.386,95
ROGERIO DA SILVA	R$ 7.120,03	R$ 18.240,90	R$ 65.085,45	R$ 2.300,00

Outra semelhança está na pessoa do advogado que assina tais documentos, que na maioria das vezes é o Sr. José Ricardo Clerice, CPF 082.586.448-82, OAB170.855/SP. Note-se que este advogado assina tanto os documentos das empresas em nome de "laranjas" como das empresas em nome dos administradores do Grupo. Aliás, essa não é a única semelhança entre tais documentos, visto que muitas das testemunhas também permeiam entre eles, bem como o fato de que suas assinaturas se alterem de documento para documento.

Os primeiros procedimentos fiscais iniciados foram aqueles referentes às lojas varejistas do Grupo. Em todos os casos o Sr. Roberto Restum estabeleceu procuração ao Sr. Nivaldo Sancana Rocha para atender às

demandas fiscais.Quando do início da fiscalização das empresas do núcleo, não tendo os AFRFB logrado êxito na localização dessas pessoas jurídicas "laranjas", inquiriu-se oSr. Nivaldo quanto a tais empresas com quem o Grupo mantinha relação tão estreita: como era de se esperar, o Sr. Nivaldo negou qualquer responsabilidade sobre elas, declarando apenas que quaisquer informações sobre tais contribuintes deveriam ser buscadas com o Sr. Nelson Oliveira dos Santos –CPF 007.260.048-98, o qual, segundo o Sr. Nivaldo, seria o contabilista
responsável por todas as procuradas.

O Sr. Nelson foi convidado a prestar esclarecimentos, havendo comparecido às dependências da Superintendência da Receita Federal na cidade de São Paulo–SP. Suas alegações foram tomadas a termo (Anexo XI). Em resumo, disse que prestava serviços ao Grupo Restum, realizando os trâmites burocráticos de
abertura de empresas, atuando junto à JUCESP, Posto Fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo e Unidades da RFB. Afirmou que quando iniciou seus trabalhos junto ao Grupo a maioria das empresas do núcleo já estava "aberta", tendo participado da abertura tão somente da Jos Comércio de Confecções Ltda. e/ou Jos-Conf Comércio de Confecções Ltda. Disse ainda que não foi responsável pela emissão de Notas Fiscais de quaisquer dessas empresas,nem foi detentor de seus certificados digitais (o que possibilitaria a entrega de declarações e emissão de documentos fiscais).

Afirmou que os serviços lhe eram passados no escritório do Grupo situado à Ruado Consórcio, São Paulo – SP, que tinha contato com vários funcionários do Grupo e que era remunerado sempre em dinheiro recebido das mãos do Sr.Nivaldo ou do Sr. Paulo Fagundes.

Ademais relatou que também prestou serviços de encerramento de empresas, as quais eram encerradas para evitar problemas trabalhistas, sendo que em seus lugares eram abertas novas empresas.

Quando confrontado com os nomes dos sócios das empresas do núcleo, o Sr.Nelson reconheceu alguns, entre eles o do Sr. Joeliton Alves dos Santos, João Silva de Moraes, Antônio Mariano e Rubens Barros Marinho. Disse que os via eventualmente no escritório do Grupo, em períodos de 30 ou 40 dias, que estes não desenvolviam atividades profissionais e que todos possuíam problemas de alcoolismo.

Ao final, reforçou que desconhecia os montantes negociados pelo Grupo, seus fornecedores, clientes, etc. já que não tinha qualquer papel administrativo dentro do Grupo, limitando-se a serviços burocráticos de formalização e encerramento de empresas.

De tais afirmações, conclui-se que estas pessoas periodicamente recebiam doGrupo quantia em dinheiro em troca da utilização de seus nomes.

Outras informações relevantes apuradas no curso dos procedimentos fiscais são os montantes de movimentação financeira de cada uma das empresas do

núcleo,como se vê na Tabela 7 abaixo.

CNPJ	Razão Social	Situação	Mov. Fin. 2010	Mov. Fin. 2011	Mov. Fin. 2012	Mov. Fin. 2013
12.165.435/0002-56	HOT-BRAS COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA	Própria	0,00	114.117,66	6.426.538,89	5.768.716,97
12.165.435/0001-75	HOT-BRAS COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA	Própria	277.058,96	6.136.221,13	4.220.867,82	4.298.960,53
12.595.364/0001-40	AGR IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA	Própria	0,00	0,00	0,00	0,00
12.755.478/0001-00	JURECE COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA	"Laranjas"	0,00	0,00	0,00	0,00
12.431.674/0001-20	SPR IMPORT BRASIL LOJISTICA E COMÉRCIO LTDA	"Laranjas"	0,00	0,00	0,00	0,00
12.431.673/0001-85	IMPORT-DALAMARI COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA.	"Laranjas"	0,00	0,00	0,00	0,00
12.374.212/0001-18	JOS-CONF COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA	"Laranjas"	0,00	0,00	0,00	0,00
13.385.771/0001-96	JOS COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA	"Laranjas"	0,00	0,00	0,00	0,00
07.693.822/0003-06	INVICTUS IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.	Própria	0,00	0,00	0,00	0,00
07.693.822/0002-25	INVICTUS IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.	Própria	0,00	0,00	0,00	0,00
07.693.822/0001-44	INVICTUS IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.	Própria	52.365.830,18	30.239.404,58	25.758.022,85	31.519.478,07

Percebe-se que somente as empresas próprias possuem movimentação financeira. Quando comparamos a movimentação financeira com a emissão de notas fiscais, nota-se uma proporção inversa.

Do somatório de informações até aqui apresentadas, chega-se à conclusão de que as empresas fictas do Grupo simplesmente não existiam fisicamente, sendo meras emissoras de notas fiscais, documentos esses que serviam para acobertar operações comerciais reais efetivadas pelo Grupo (empresas próprias).

1.3. Breve descrição do que foi apurado nas empresas do grupo.

[...]

***1.3.8 - Hot-Brás Comércio de Confecções Ltda. – CNPJ** 12.165.435/0001-75; Períodos fiscalizados: Anos-calendário 2011 e 2012.*

Endereço: Rua Mendes Jr., 474, Brás, São Paulo – SP.

Empresa constituída na JUCESP em 07/04/2010, em nome de Roberto Restum e Adriana Restum, estando ATIVA no CNPJ.

Não apresentou declarações em 2011. Em 2012, apresentou DIPJ com valores ínfimos, esta com o uso indevido do coeficiente de 1,6% do Lucro Presumido.

O sócio administrador Roberto Restum nomeou como seus prepostos o contador Nivaldo Sancana Rocha, com escritório na Rua Senador Fonseca, nº 535 – sala11 em Jundiaí e o advogado Gelson de Stefano, com escritório na Praça Tomás Morus, nº 81 - 11º andar, em São Paulo. Em diligência inicial ao escritório do contador Nivaldo, constatamos que ele não podia ser localizado no aludido endereço. Após tentativas de contato via telefone, obtivemos então o endereço correto no nº 1035 da mesma rua.

O Livro Registro de Saídas apresentado converge, em 2011, para os valores declarados em GIA-ICMS, no montante de R$4,9 milhões. Em 2012, o Livro Registro de Saídas indica vendas de R$1,18 bilhão, porém com devoluções deR$1,06 bilhão, resultando numa Receita Tributável de R$122 milhões. As

NFe's
constantes do SPED ratificam as vendas e as devoluções mencionadas. O contribuinte não forneceu à Fiscalização sua escrituração contábil.

Procedeu-se circularizações perante alguns prestadores de serviços,identificados mediante notas fiscais de Remessa para Industrialização por Encomenda - CFOP 5901 emitidas pela Hot Brás, ou ainda clientes de operações de Venda de Mercadoria, destacando-se que:

• Addobbo Indústria e Comércio de Artigos do Vestuário Ltda. – CNPJ07.655.684/0001-09: este fornecedor declarou textualmente que a natureza dosserviços prestados era: "corte, costura e bordado de artigos do vestuário" eainda que a marca de fantasia estampada nos produtos era: "POLO WEAR". As notas fiscais apresentadas de "Industrialização Efetuada para Outra Empresa",
emitidas pela Addobbo com destino à Hot Brás (em São Paulo), tiveram seus canhotos de recebimento assinados por Adriano Aparecido da Silva – RG41.577.285-0, oficialmente registrado à época como Almoxarife - CBO 4141 na J. E. Logística e Transporte Ltda. - CNPJ 10.692.696/0001-18 (em endereço tido
como o centro de distribuição do grupo em Jundiaí). As remessas de itens para industrialização e os correspondentes retornos nunca têm a devida especificação do veículo de transporte (somente a indicação de frete por conta do emitente da NF) e na maioria das vezes não existe nem a declaração do peso bruto da carga;

• Aquarela do Brasil Beneficiadora Têxtil Ltda. - CNPJ 64.781.073/0001-40: o prestador de serviços declarou que seu contato habitual com a Hot Brás era feito através da Sra. Ana Paula Serra - Fone (11) 4525-6801 e e-mail:ana.serra@hotpoint.com.br, a qual de fato era empregada da Hot-One Comércio de Confecções Ltda. - CNPJ 05.524.336/0001-77 (também em Jundiaí) naquele
período;

• Havan Lojas de Departamentos Ltda. - CNPJ 79.379.491/0023-99: o cliente consignou que adquiria "calças e bermudas jeans masculinas; (...) marca: HOTPOINT", tendo como contatos comerciais "Juliana ou Vitória (11) 4525-6801"(telefone em Jundiaí também citado pela Aquarela);

• Dimalkon Comércio do Vestuário Ltda. - CNPJ 03.729.837/0002-45: o cliente atesta que a natureza de suas operações com a Hot Brás era compra de mercadorias (calças e camisetas polo) para comercialização, sendo a "marca de fantasia estampada nos produtos: HOT POINT", com indicação dos seguintes fabricantes nas etiquetas internas de industrialização:

o "Camisas Pólo: Importado por Telesa Importação e Exp. Ltda., CNPJ07.693.822/0001-44, Produzido na China" (a principal importadora do grupo,rebatizada como Invictus);

o "Calças: Hot Point, Fabricado no Brasil, CNPJ 13.385.771/0001-96" (não

por coincidência, este CNPJ pertence oficialmente à ficta Jos Comércio deConfecções Ltda.);

• Dentre os contatos comerciais apresentados, encontram-se novamente os telefones (11) 4525-6801 e 4525-6830 (em Jundiaí) e também os seguintes endereços eletrônicos: mônica.silva@planetgirls.com.br,ivanice.silva@hotpoint.com.br, valterpereira.hot@terra.com.br,monica.souza@hotpoint.com.br e erica.cavalcanti@planetgirls.com.br,evidenciando mais uma vez a integração entre as diferentes marcas. Em adição,os comprovantes de pagamento fornecidos pela Dimalkon em favor da Hot Brás indicam o endereço desta como sendo na Rua do Rosário, nº 519 em Jundiaí(sede da antiga Hot-Way Comércio de Confecções Ltda. – CNPJ69.049.617/0001-06).

Em novas consultas aos bancos de dados da JUCESP, nesse caso encontramos 5(cinco) contribuintes pretensamente diferentes no endereço cadastral da Rua Mendes Júnior, nº 474, no Brás, em São Paulo - SP, novamente com atividades em períodos concomitantes, conforme quadro abaixo:

Empresa	NIRE	CNPJ	Constituição	Encerramento	Sócios
Hot-World Comércio de Confercções Ltda.	35217728463	05.277.729/0001-23	10/09/2002	30/06/2010	Roberto e Adriana Restum
Hot-Brás Comércio de Confercções Ltda.	35224204920	12.165.435/0001-75	07/04/2010	-	Roberto e Adriana Restum
Brás Hot Serviços de Confercções Ltda.	35225057882	não aberto	13/01/2011	-	Roberto e Adriana Restum
Hot Point SP Comércio de Roupas Ltda.	35227113887	não aberto	07/11/2011	-	Roberto e Adriana Restum
Venom Brás Comércio de Confecções Ltda	35227737317	18.785.616/0001-80	30/08/2013	-	Felipe e Vanessa Restum

Em diligência ao endereço da matriz da empresa fiscalizada, a mesma não foi localizada na Rua Mendes Júnior, nº 474, São Paulo, tampouco no mais recente, nº 466, constante na JUCESP. Neste endereço, funciona desde 30/08/2013 a Venom Brás Comércio de Confecções Ltda. - CNPJ 18.785.616/0001-80, pertencente ao mesmo grupo econômico (foi encontrado um carimbo da antiga Hot-Brás na atual loja Venom). O cadastro do Sintegra/ICMS indica o CNPJ 12.165.435/0001-75 como Não Habilitado desde 15/01/2014 para a Secretaria da Fazenda Estadual.

A ciência do TIPF foi então dada à advogada do Grupo Planet Girls, Giselle Aparecida Gennari Palumbo - CPF 124.033.128-27, encontrada na sede da empresa Invictus Importação e Exportação Ltda. - CNPJ 07.693.822/0001-44 (principal importadora do grupo), situada na Rua Professor João Brito, nº 150, em São Paulo.

O site da Hot Point na Internet, www.hotpoint.com.br, indica que o showroom da marca se localiza na Rua Mendes Júnior, nº 466F/472, em São Paulo (SP).

Constatou-se a indicação do CNPJ 12.165.435/0001-75 como fabricante em inúmeras etiquetas internas de industrialização de roupas de diferentes marcas do grupo (camisetas Hot Point, jaquetas Venom, etc.);

O Contador Responsável pela Hot-Brás, Rubens Barros Marinho – CPF 769.460.538-34, é o mesmo cadastrado para a Polo Wear Net Comércio de Roupas e Acessórios Ltda. – CNPJ 15.399.036/0001-67 e também para a Jos-Conf Comércio de Confecções Ltda. – CNPJ 12.374.212/0001-18. Neste ponto, destaca-se que tanto a Hot-Brás quanto a Polo Wear Net estão em nome de Roberto Restum e Adriana Restum, enquanto a Jos-Conf está em nome de "laranjas".

A filial de CNPJ 0002-56, situada na Rua AntonioPerutti (ou Peruche), nº 111, no Bairro Honório Fraga em Colatina (ES), encontra-se muito próxima a 5 (cinco) significativos fornecedores de remessas para industrialização: Mandin S Indústria de Comércio e Conf Ltda. – CNPJ 05.801.793/0001-61, Pubi - Ind eCom de Confecções Ltda.-EPP - CNPJ 04.572.052/0001-93, Dian Confecções Ltda.-EPP - CNPJ 39.378.989/0001-07, Tutti Fruti Indústria de Confecções Ltda. -ME - CNPJ 14.954.020/0001-06 e Palare Ind. de Confecções Ltda-ME – CNPJ 07.729.721/0001-86.

[...]

1.4 - Da Conclusão da Fiscalização

Em síntese, assim concluiu a fiscalização:

Assim, considerando a extensa dilação probatória supra postada, convicto se queda de que efetivamente existe o nomeado Grupo Restum, grupo este comandado por Roberto Restum - CPF 043.261.158-40 e Adriana Restum – CPF 120.853.198-07, porém composto por toda a família Restum, o qual se utiliza de diversos artifícios com o fulcro de suprimir o pagamento de tributos, seja dissimulando o fato gerador, seja omitindo o patrimônio que poderia servir para satisfazer o crédito tributário. Abaixo vemos diagrama dos titulares do Grupo.

(...)

Em resumo, verificou-se que o referido Grupo, ao invés de constituir-se formalmente como uma unidade (matriz e filiais), optou por individualizar cada uma de suas parcelas operacionais. É bem verdade que esta opção, por si só, não configura nenhuma ilegalidade, apesar de não constituir a praxe administrativa, motivo pelo qual deve o Órgão Tributante respeitar tal opção no momento da tributação, entretanto, vai além o contribuinte, utiliza-se dessa fragmentação para enganar o Fisco, ou ao menos tenta.

Vale-se da formalidade, dos diversos órgãos e cadastros existentes para criar confusão e impedir ou retardar que o Fisco tenha conhecimento do fato gerador do tributo, assim, constitui incontáveis empresas, parte cadastra em todos os órgãos (JUCESP, RFB, SEFAZ, etc.), parte não, da mesma forma age na dissolução, desta feita o órgão tributante é levado a erro, seja na análise da capacidade contributiva do contribuinte, seja no conhecimento do fato gerador antes de decorrida a decadência, seja na identificação correta do sujeito passivo.

Mas não se limita a este ardil, utiliza-se também de interpostas pessoas que constituem empresas a serem empregadas pelo Grupo. Variedade também se verifica no que tange às interpostas pessoas, já que estas por vezes têm seus nomes utilizados sem consentimento e/ou sem participação administrativa("laranjas") e em outros casos são pessoas ligadas que emprestam seus nomes("testas de ferro"). Neste relatório limitamo-nos a analisar as interpostas pessoas ligadas às chamadas empresas do núcleo, entretanto há uma infinidade de nomes e empresas utilizada pelo Grupo (Anexo VIII).

Esta, aliás, é uma constatação que não deve ser esquecida, tudo o que se apurou e consta deste relatório, é apenas uma parte, estática, referente aos anoscalendário2011 e 2012, das ações do Grupo. Concentrou-se no núcleo do esquema, mas há indícios de outras práticas ilícitas, da existência de outras empresas, outros "laranjas". Como se viu, a prática engendrosa e ilícita do contribuinte é sobremaneira dinâmica, havendo constante alteração nos atores e ações.

Retomando a questão das interpostas pessoas, verificou-se que estas são utilizadas para constituir a mais diversa gama de empresas. Parte existe fisicamente, parte inexiste, constitui-se mera formalidade que acoberta operações comerciais reais. É o que se verificou nas empresas fictícias do núcleo.

No ano-calendário de 2011, percebe-se claramente que as empresas JosComércio de Confecções Ltda. - CNPJ 13.385.771/0001-96, Jos-Conf Comércio de Confecções Ltda. – CNPJ 12.374.212/0001-18, Import-Dalamari Comércio deConfecções Ltda. - CNPJ: 12.431.673/0001-85 e SPR Import Brasil Lojística eComércio Ltda. - CNPJ: 12.431.674/0001-20 compuseram-se de puro anteparo,estratagema, avatar para as operações da empresa Invictus Importação eExportação Ltda. – CNPJ 07.693.822/0001-44, já que aquelas adquiriram quase que a integralidade das vendas desta e depois repassaram tais mercadorias,adicionadas a compras realizadas, às lojas varejistas do Grupo. Assim, toda amais valia, bem como o ônus tributário, recaíram sobre as fictas, livrando as empresas em nome próprio da obrigação tributária daí decorrente.

Corrobora ainda com tal afirmação o fato que as empresas fictas não possuíram movimentação financeira, não contrataram funcionários, seus sócios não possuem capacidade patrimonial, suas vendas se deram exclusivamente às empresas do Grupo, seus fornecedores indicam que negociaram efetivamente com o Grupo (diligências), seus sócios constam também do quadro societários de outras empresas do Grupo, algumas delas inclusive registradas utilizando como razão social as marcas do Grupo.

Coube a Jurecê Comércio de Confecções Ltda. - CNPJ 12.755.478/0001-00 comercializar os produtos produzidos pelo próprio Grupo através de remessas para industrialização a terceiros. Verificou-se claramente no procedimento fiscal que estas operações se deram com a organização administrativa do

Grupo Restum. Da mesma forma, os clientes da Jurecê não integrantes do Grupo, minoria das comercializações, já que a grande maioria das vendas foram realizadas para lojas do Grupo, textualmente afirmaram que compraram produtos com as marcas do Grupo, havendo negociado diretamente com este.

De fato, o que se verifica é que também a Jurecê Comércio de Confecções Ltda. –CNPJ 12.755.478/0001-00 é anteparo da Invictus Importação e Exportação Ltda.– CNPJ 07.693.822/0001-44, não tendo havido a formalização de compras/vendas entre as empresas, porém a Jurecê era o braço nacional da Invictus, tanto é assim que no ano-calendário de 2012 já houve o registro de várias operações comerciais entre ambas, colocando-se a Jurecê Comércio de Confecções Ltda. - CNPJ 12.755.478/0001-00 claramente na posição de empresa ficta interposta da Invictus Importação e Exportação Ltda. – CNPJ07.693.822/0001-44.

Então, os fatos geradores formalmente atribuídos às empresas fictícias em verdade foram praticados pela Invictus Importação e Exportação Ltda. – CNPJ07.693.822/0001-44, a quem se atribuiu o ônus da quitação do crédito tributário.

No ano-calendário de 2012, manteve-se o modus operandi do Grupo, entretanto,houve a mudança de alguns atores. Destarte, pelos mesmos motivos já apontados para o ano-calendário anterior, é seguro e certo afirmar que as empresas JosComércio de Confecções Ltda. – CNPJ 13.385.771/0001-96 e Jurecê Comércio de Confecções Ltda. - CNPJ 12.755.478/0001-00 constituíram-se de merosavatares da empresa Invictus Importação e Exportação Ltda. – CNPJ07.693.822/0001-44, sendo, portanto, esta última aquela que efetivamente praticou o fato gerador dos tributos.

Já as empresas Água-Mista Comércio de Roupas Ltda. - CNPJ:12.595.364/0001-40 e Hot-Brás Comércio de Confecções Ltda. – CNPJ12.165.435/0001-75, constituídas em nome próprio do Grupo, também sonegaram tributos, entretanto, como não há falsidade em sua constituição,respeitou-se a opção do contribuinte em fragmentar o Grupo em diversas empresas, sendo, portanto, a cada uma delas atribuídas as respectivas obrigações tributárias e seus decorrentes créditos tributários.

Por todo o exposto, também se conclui que há evidente confusão patrimonial entre as empresas do Grupo, ademais de os bens estarem abrigados por empresas que não praticam corriqueiramente atos de comércio. Viu-se que tal situação nada mais é que ardil no sentido de intentar impedir que se alcance o patrimônio do Grupo para satisfazer o crédito tributário, muito embora tais bens estejam diretamente ligados às operações comerciais do Grupo, já que são, em suma, imóveis, veículos e as marcas utilizadas por este; assim, as empresas PortCompany Participações e Empreendimentos Ltda. – CNPJ 10.528.300/0001-00 e Sun Bloom Participações Ltda. – CNPJ 02.067.055/0001-44 devem também responder pelos créditos tributários vencidos e vincendos do Grupo com base no art. 124, I da Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional – CTN).

> 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.
>
> Posto isto, conclui-se o presente relatório com a certeza da vontade sonegadora do Grupo, fato que levou a sua autuação fiscal com a aplicação da multa qualificada prevista no art. 44, I e § 1° da Lei 9.430/96.

Por outro lado, o ***Termo de Verificação Fiscal*** (e-fls. 2579/2598) – que se baseia no referido relatório – narra que, ante a não apresentação pela autuada de documentos aptos a possibilitar a identificação da receita tributável, procedeu ao arbitramento do lucro, nos termos permitidos pela legislação:

> *Uma vez iniciada a presente fiscalização, mesmo sendo devidamente notificado através de reiteradas intimações fiscais ao longo de 1 (um) ano, o sujeito passivo não apresentou sua escrituração contábil nos termos da legislação comercial (Livro Diário e Razão), nem alternativamente seu Livro Caixa,inviabilizando a perfeita a verificação das receitas tributáveis, dos custos incorrido se das despesas dedutíveis. Nessas circunstâncias, resta completamente prejudicada a apuração tributária tanto no regime do Lucro Presumido quanto no Lucro Real, assim como a averiguação de sua regularidade fiscal.*
>
> *Logo, na falta da escrituração contábil, independentemente das razões que lhe deram causa, a legislação tributária é clara e objetiva em ordenar que o lucro seja apurado de ofício mediante arbitramento, segundo o art. 47, inciso III, da Lei nº.8.981, de 20 de janeiro de 1995,[...]. (e-fl. 2590)*

Deste modo, "constatou-se que o sujeito passivo omitiu as receitas auferidas, não recolheu os tributos devidos, não manteve escrituração contábil nos termos da legislação comercial, descumprindo as obrigações tributárias" (e-fl. 2592) relativas ao IRPJ, à CSLL, ao PIS e à COFINS dos anos calendários 2011 e 2012.

As receitas brutas omitidas foram discriminadas no Anexo 1 -Apuração da Receita Bruta (e-fl. 2598), "que discrimina detalhadamente cada uma das receitas extraídas dos Registros de Entradas e Saídas fornecidos pela própria empresa". Tais valores são a base de cálculo dos tributos.

Em relação a aplicação da multa de 150%, consignou que "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. 1° da Lei 8.137 de 27 de dezembro de 1990, aplica-se no lançamento de ofício a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento)." (e-fl. 2593) Outrossim, em virtude da identificação de tais condutas, mormente a configuração de crime contra a ordem tributária, foi feita representação fiscal para fins penais (19311.720415/2014-21). Inclusive, tais autos foram apensados a estes em 29/01/2015.

Em relação à sujeição passiva solidária, concluiu que, "ante o robusto conjunto probatório constante do Relatório Fiscal – Grupo Restum anexo, restou configurada a

responsabilidade solidária entre as empresas do Grupo Restum em consonância com o art. 124, inciso I, do CTN, outrossim dos sócios gerentes com base no art. 135, inciso III, do mesmo diploma legal." (e-fl. 2595)

Por fim, o próprio Termo de Verificação Fiscal procede ao arrolamento administrativo de bens.

A empresa autuada e todos os solidários, após notificação, apresentaram Impugnação, em 07/01/2015 (e-fl. 3255), onde alegaram, em apertada síntese: a) a impossibilidade e inaplicabilidade do arbitramento de lucro; b) criticou-se a responsabilidade e solidariedade atribuída; c) inaplicabilidade da multa qualificada; e d) ilegalidade de cobrança de juros sobre a multa. Por fim, requereu o julgamento conjunto de diversos autos de infração.

Todavia, a DRJ-Ribeirão Preto julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário tal como foi constituído, bem como a responsabilidade solidária (e-fls. 3353/3399).

Tal acórdão inicia-se constatando que "o sujeito passivo não contestou a omissão de receita levada à tributação, limitando-se a contestar: (1) o arbitramento do lucro; (2) a responsabilidade solidária; (3) a multa qualificada de 150% e (4) a cobrança de juros sobre a multa." (e-fl. 3389). Deste modo, considerou não impugnada ou aceita pelo contribuinte a omissão de receita, com base no art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

Em relação ao arbitramento do lucro, considerou que a autuada optou pela modalidade de tributação do lucro presumido, devendo manter o Livro Registro de Inventário e o Livro Caixa (art. 527 do RIR/2000). Todavia, após intimação reiterada, não o apresentou, ensejando o arbitramento do lucro, com base no art. 47, III, da Lei nº 8.981/95. De fato, apresentou os Livros Registro de Entradas, Registro de Saídas, Registro de Apuração do ICMS, Registro de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, mas não Livro Caixa ou o Livro Registro de Inventário, bem como não se manifestou a respeito da não apresentação dos livros solicitados. Por isto, o acórdão fustigado concluiu:

> *Portanto, está demonstrado não apenas que as circunstâncias do caso em análise se subsumem à hipótese legal autorizativa do arbitramento, mas também a impossibilidade de apuração do lucro real, devido à falta de apresentação dos livros e documentos de acordo com as disposições das leis comerciais e fiscais. Diante disso não restam dúvidas sobre a legitimidade do procedimento adotado em cobrar os valores devidos, através do arbitramento, aplicando-se a disposição do artigo transcrito (Art. 530, III do RIR/99). (E-fl. 3391)*

Em relação à multa qualificada, afirma que "não se trata de mera omissão de receita ou de um erro ou equivoco no preenchimento das declarações, mas trata-se de um esquema montado dolosamente pelo grupo, do qual a impugnante faz parte, utilizando-se de interpostas pessoas ou empresas, visando eximir-se dos integrais recolhimentos de tributos [...]" (e-fl. 3392). Outrossim, quanto a alegações de inconstitucionalidade da multa por ser confiscatório, invocou a Súmula 02/CARF.

Em relação à cobrança de juros sobre a multa, entende que deve-se aplicar às multas de ofício o mesmo regime jurídico previsto para a cobrança dos tributos. Outrossim, a multa compõe o crédito tributário (arts. 3º; 113, §1º e 139; todos do CTN) e o art. 161, do

mesmo diploma legal, dispõe que ao crédito tributário não pago no vencimento devem ser acrescidos os juros moratórios. Deste modo, correta a incidência de juro sobre a multa. Não obstante, ressaltou que "no demonstrativo de juros e multa constante do auto de infração, não há ainda o acréscimo dos juros sobre a parcela referente às multas, mas tão-somente sobre o tributo." (e-fl. 3395)

Por fim, em relação à responsabilidade solidária, com base em todos os elementos constantes dos autos, concluiu que ficou caracterizado o grupo empresarial, bem como a utilização de empresas fictas, abertas em nome de "laranjas", cujo esquema foi montado dolosamente com ofim de não pagar tributo, seja dissimulando o fato gerador, seja omitindo o patrimônio. Deste modo, defende como correta a responsabilização:

> *Também não resta dúvida quanto a existência de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, pois ficou comprovado que a pessoa jurídica, na pessoa de seus sócios-administradores omitiu receita, com evidente intuito de fraude, com o fim de não pagar ou pagar menos tributo.*
>
> *Todos os fatos apurados e já descritos são causa suficiente à atribuição de responsabilidade aos sócios-administradores do Grupo Restum, pela prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei ou contrato social, nos termos do art. 135, III, do CTN. Há nos autos material probatório dos ilícitos apurados, de modo que está plenamente fundamentada a responsabilização dos sócios. (E-fl. 3398)*

Na caixa postal (DTE) da empresa autuada foi postada intimação do Acórdão de Impugnação, Intimação de Resultado de Julgamento e Documentos Diversos - Outros - DARF no dia 28/05/2015 (e-fl. 3428). O contribuinte acessou tais documentos em 15/06/2015 (e-fl. 3429). Não obstante, foi dada ciência eletrônica a ele por decurso de prazo em 12/06/2015 (e-fl. 3429).

Foi interposto ***Recurso Voluntário*** pela empresa autuada e todos os responsáveis tributários em 01/07/2015 (e-fls. 3431/3464), onde:

> a) alega a necessidade de reforma da decisão recorrida, em virtude da impossibilidade de aplicação do arbitramento do lucro;

Aduz que não haveria motivo justificado ao arbitramento, pois revela que 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". Revela haver contradição no TVF, em razão de a fiscalização haver ignorado a documentação apresentada no curso da ação fiscal, e justificado o arbitramento como se nada houvesse sido esclarecido.

Defendendo a correta apresentação dos documentos apresentados, assinala que era possível aferir a correta base tributável, porém, a fiscalização discordou dos percentuais aplicados, mas "não evidenciou a imprestabilidade da escrituração".

> b) questiona a imputação da solidarização e responsabilização. É que tais conceitos, juntamente com o de contribuinte, foram confundidos;

Aduz que, além do Relatório Fiscal, não houve "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". Bem como, que a fiscalização apenas indicou as pessoas e transcreveu o art. 124 e 135 do CTN, ignorando a personalidade jurídica das empresas regularmente constituídas, confundindo os conceitos de "solidariedade" com "responsabilidade pelo pagamento de débitos de terceiro", e, explica que:

> 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", nem mesmo a dita constatação de que haveria intuito de suprimir-se a tributação autorizaria a solidarização pura e simples, era mister da Fiscalização, reafirme-se, demonstrar a participação individualizada de cada um que reputou solidário ou responsável. (E-fls. 3453)

Lembra que o art. 128 do CTN prevê a obrigatoriedade do terceiro ser pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação. Lado outro, trouxe a classificação relativa a responsabilidade por substituição e responsabilidade por transferência. Exige a demonstração do interesse comum na situação que constitui o fato gerador.

Em relação ao impugnante "Roberto", destacou ainda que, "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". (E-fls. 3458).

> c) alega a inaplicabilidade da multa qualificada, pois esta seria desproporcional e confiscatória, mormente aos olhos do STF. Que apenas mediante comprovação pelo Fisco do intuito sonegador e fraudulento se poderia impor sanções qualificadas, o que não teria ocorrido nos autos;
>
> d) contesta a ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa, pois a incidência de juros deveria se dar apenas sobre os valores referente a tributos e contribuições (art. 84 da Lei n. 8.981/95). Nestes termos, colacionou diversos acórdãos do CARF para amparar sua conclusão. Revela que a Lei n. 9.430/96 "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";
>
> e) por fim, requer o julgamento conjunto de diversos processos administrativos conexos, cujas autuações se basearam no "Relatório Fiscal - Grupo Restum", com base no art. 47 do RICARF.

Pede, ao final, o julgamento pela improcedência dos autos de infração, alternativamente, requer a exclusão dos sujeitos passivos responsáveis, a redução da multa em patamar mínimo, afastando-se a qualificadora e, o julgamento conjunto de processos relacionados ao Grupo Restum.

> É como relato."

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado - Redator Ad Hoc para fins de formalização do Acórdão

Designado como Redator Ad Hoc para fins de formalização deste Acórdão, transcrevo abaixo a íntegra do voto (vencido) proferido pela Relatora, Conselheira Talita Pimenta Félix, na Sessão de Julgamento de 11 de agosto de 2016, *verbis*:

"1. PRELIMINARMENTE

1.1 Da Tempestividade do Recurso Voluntário

Conforme art. 33 do Decreto nº 70.235/72, o Recurso Voluntário, formalizado por escrito e instruído com os documentos em que se fundamentar, será apresentada no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.Considerando que a Recorrente foi intimada[1] do Acórdão n. 14-58.572 da 5ª Turma da DRJ/RPO, em 15/06/2015, a apresentação de Recurso Voluntário nesta data satisfaz o requisito primordial da tempestividade, devendo, por esse motivo, ser devidamente conhecida e processada.

2. MÉRITO

2.1 DO ARBITRAMENTO DO LUCRO e da OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE

A contribuinte, HOT-BRÁS COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA, submetida à tributação com base no lucro real, supostamente deixou de apresentar à autoridade tributária a escrituração comercial e fiscal, *ou* o Livro Caixa, relativo aos anos-calendário 2011 e 2012, motivo pelo qual, após procedimento fiscalizatório, foi constatada omissão de receita da atividade de revenda de mercadoria, sendo, por este motivo, autuada com base no lucro arbitrado(inciso III, art. 530, do RIR/99).

A Autoridade Fiscal descreve no TVF que a autuada faz parte de um grupo, que se utilizou de interpostas pessoas, criando empresas simuladas, após tal descrição, arbitra o lucro, e qualifica a multa de ofício, além de incluir no polo passivo da lide diversas pessoas jurídicas e físicas, ligadas à Recorrente.

[1]No "Termo de Registro de Mensagem de Ato Oficial na Caixa Posta DTE", foi registrado que o contribuinte recebeu a mensagem, com acesso aos documentos relacionados, por meio de sua Caixa Postal, em seu DTE, em 28/05/2015. Porém, "a data da ciência, para fins de prazos processuais, sera a data em que o destinatário efetuar a consulta à mensagem na sua Caixa Postal ou, não o fazendo, o 15 (décimo quinta) dia após a data de entrega acima informada". Seguindo: "o contribuinte acessou o teor dos documentos relacionados abaixo na data 15/06/2015 19:24h, pela abertura dos arquivos digitais correspondents no link Processo Digital, no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal e-CAC), através da opção Consulta Comunicados/Intimações ou Consulta Processos (…).

A ação fiscal, realizada pela DRF de Jundiaí/SP, teve início com o TIF[2]n. 01, em 14/11/2013[3], e, em razão da ausência de retorno da contribuinte, a fiscalização realizou outras 06 (seis) intimações[4], sendo a última datada de 04/09/2014. Ou seja, *entre a primeira e última intimação, transcorreu quase um ano de intimações, com o objetivo de que a contribuinte apresentasse a documentação solicitada pela DRF*. O que restou infrutífero. Não restando outra alternativa à fiscalização, que não o arbitramento do lucro.

Nesse sentido, pacífica a jurisprudência desse Conselho[5], e para corroborar tal afirmação, segue a transcrição do trecho de alguns acórdãos, dentre eles, o Acórdão n. 1302-001.813, proferido pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior, em sessão realizada em 02/março/2016 pela *3ª Câmara, da 2ª Turma Ordinária* da Primeira Seção do CARF, onde expõe que:

> *RECURSO VOLUNTÁRIO. ARBITRAMENTO DO LUCRO. CABIMENTO.*
> ***É legítmo o arbitramento do lucro quando verificada a imprestabilidade da escrituração contábil e fiscal, para apuração do lucro real**, caracterizada: pelo registro de todas as compras realizadas junto a diversos fornecedores em uma única conta denominada "Fornecedores Diversos; pela contabilização de todas as contas do ativo circulante em uma única conta "Disponibilidade"; pela constatação de pagamento que não foram contabilizados no Livro Diário; pelo livro de registro de inventário que não apresenta continuidade e que informa diferentes quantidades de um mesmo produto em estoque em uma mesma data; e pelo LALUR apresentado que apresenta erros e falhas que revelam falta de credibilidade, além do que informa um valor de IR do AC 2009 diferente daquele informado na DIPJ.*

Em julgamento realizado em 25/janeiro/2016, a *2ª Câmara, da 1ª Turma Ordinária* da Primeira Seção do CARF, sob relatoria do Conselheiro xxx, analisando matéria que versa sobre contribuições previdenciárias, Acórdão n. 2201-002.751, decidiu que:

> *AFERIÇÃO INDIRETA. ARBITRAMENTO. FALTA DE ELEMENTOS ESSENCIAIS.*
> *A utilização do arbitramento ou da aferição indireta, como métodos de quantificação do crédito tributário, com fulcro nos §§ 3º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, só é válida nas circunstâncias de recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação ou sua apresentação deficiente ou se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do*

[2]Termo de Início do Procedimento Fiscal ou, Termo de Início de Fiscalização, art. 7, inciso I, do Decreto 70.235/72 (PAT) e art. 7 da Lei 2.354/54.
[3]Com recebimento no próprio termo em por Tatiane F. Serra.
[4]A seguir transcreve-se a data dos termos de intimação e constatação realizadas nos autos: 14/11/2013 (cientificado em 22/11/2013); 16/01/2014 (cientificado em 17/01/2014); 25/02/2014 (cientificado nesta data); 07/04/2014 (cientificado em 10/04/2014); 02/06/2014 (cientificado em 10/06/2014); 21/07/2014 (AR: mudou-se); 04/09/2014 (recebido em 20/09/2014);
[5]Acórdão n. 1401-001.439, Rel. Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos, j. 09/12/2015; Acórdão n. 9101-002.215 de Rel. Conselheira Cristiane Silva Costa, j. 03/02/2016; Acórdão 1401-001.546, Rel. Conselheiro Antônio Bezerra Neto.

faturamento e do lucro, nos termos capitulados nos próprios comandos normativos referidos.
Para a validade do procedimento de aferição indireta das bases de cálculo, faz-se mister a caracterização nos autos dos motivos fáticos da utilização dessa autorização normativa, o que não ocorreu.

Sob Relatoria do Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo, em julgamento realizado em 03/março/2016,Acórdão n. 1301-001.959, restou consignado o posicionamento da *3ª Câmara, da 1ª Turma Ordinária* da Primeira Seção do CARF:

LUCRO ARBITRADO.
A falta de apresentação pelo contribuinte dos livros e documentos de sua escrituração, quando devidamente intimado, autoriza o arbitramento do lucro pela autoridade fiscal.
OMISSÃO DE RECEITAS
Comprovado que o contribuinte omitiu receitas de vendas, apurada através de informações prestadas pelo adquirente dos produtos, assim como pela compatibilidade com os valores movimentados em sua conta bancária, há que se exigir os tributos e contribuições devidas.

Linha adotada, também, à unanimidade, pela *4ª Câmara, da 1ª Turma Ordinária* da Primeira Seção do CARF, Acórdão 1401-001.546, sob relatoria do Conselheiro xxx,em julgamento realizado em 04/fevereiro/2016, consoante segue:

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. ARBITRAMENTO DOS LUCROS.
O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, tendo como base de cálculo a receita omitida, quando a escrituração contábil a que estiver obrigada a Contribuinte não for apresentada mesmo que tenha sido intimada para tal.

Nestas intimações foi requerida a apresentação dos(i) "contratos sociais e alterações, devidamente registrados na JUCESP",(ii) "Livros Diário e Razão", (iii) "Balanço e demais demonstrações financeiras", (iv) "balancetes mensais", (v) "Livro de Entradas, modelo 1", (vi) "Livro de Saídas, modelo 2", (vii) "Livro de Registro de Apuração do ICMS", (viii) "livro de Registro de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência" e, por fim, (ix) foi solicitado ao contribuinte que promovesse a alteração de endereço na JUCESP, todos os documentos relativos aos anos-calendário de 2011 a 2012.*Os itens v a viii foram requeridos de todos os estabelecimentos (matriz e filiais) da PJ com CNPJ ativos nos anos calendários de 2011 e 2012*.

Quanto às intimações, a Recorrente sustenta *(i)* haver apresentado parte dos livros solicitados, e que com tais informações, o Fisco Federal teria condições de apurar o lucro tributável, sendo incabível a aplicação da metodologia do arbitramento.E, *(ii)*que as alegações da fiscalização não devem proceder, uma vez que baseiam-se em "ilações e suposições" infundadas, já que esta "ignorou a documentação apresentada no curso da Fiscalização".

Ocorre que conforme se observa nos autos (e-fls. 20/24), a Recorrente somente apresenta os *Livros de Registro de Entradas, Saídas e Registro de Apuração do ICMS*.

Em relação aos demais documentos[6], solicitou a dilação do prazo em 15 dias, porém, após tal requerimento, nenhuma documentação foi apresentada. Assim, dos 8 (oito) grupos de documentos exigidos, somente 2 (dois) foram apresentados.E ao se referir a eles, a contribuinte não revela quais entregou, o que permitiria uma espécie de confronto entre os documentos que lhe foram solicitados e os que foram, efetivamente, apresentados.Informação corroborada pela fiscalização, donde se lê, em texto retirado do TVF, que:

> *Uma vez iniciada a presente fiscalização, mesmo sendo devidamente notificado através de reiteradas intimações fiscais ao longo de 1 (um) ano, o sujeito passivo não apresentou sua escrituração contábil nos termos da legislação comercial (Livro Diário e Razão), nem alternativamente seu Livro Caixa, inviabilizando a perfeita verificação das receitas tributáveis, dos custos incorridos e das despesas dedutíveis. Nessas circunstâncias, resta completamente prejudicada a apuração tributária tanto no regime do Lucro Presumido quanto no Lucro Real, assim como a averiguação de sua regularidade fiscal.*
>
> *(...)*
>
> *Ante todo o exposto, constatou-se que o sujeito passivo omitiu as receitas auferidas, não recolheu os tributos devidos, não manteve escrituração contábil nos termos da legislação comercial, descumprindo as obrigações tributárias relativas ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL, à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS dos anos-calendário 2011 e 2012.*

Uma outra distinção se torna relevante. A contribuinte adverte que a base de cálculo que a Autoridade Julgadora se valeu, para encontrar o critério quantitativo dos tributos em questão, somente foi possível porque lhe forneceu os documentos necessários, o que seria motivo suficiente para afastar o arbitramento do lucro. Ocorre que, o fato de a Recorrente não haver apresentado sua escrituração contábil nem seu Livro Caixa, tornou inviável qualquer das duas outras modalidades de aferição do lucro (seja via presumido ou real), restando como única e adequada alternativa legal o arbitramento. Este, conforme se verá na jurisprudência e na doutrina a seguir citada, não é uma sanção, mas sim um meio de se quantificar o tributo, que tem por causa, este sim,*conduta antecedente ilícita*. Linha da jurista Florence Haret[7], onde explica que:

> *(...) o fato antecedente que faz admitir a técnica do arbitramento é da ordem da ilicitude. Ausentes as condutas ilícitas, é vedado arbitrar. (...)*
>
> *O sentido presuntivo aqui não esta no arbitramento, como regime de tributação, posto ordinariamente à disposição da fiscalização se e quando procedido ilícito pelo contribuinte. O arbitramento, em verdade, é consequência de uma presunção anterior: a da ocorrência do fato antecedente da regra-matriz. Mediante procedimento fiscalizatório, descoberta a ausência de declaração a menor, em primeiro, o Fisco presume ocorrência em face das documentações encontradas; para depois, diante do*

[6](i) "contratos sociais e alterações", (ii) "Livros Diário e Razão", (iii) "Balanço e demais demonstrações financeiras", (iv) "balancetes mensais" e (v) "livro de Registro de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência".
[7]HARET, Florence. *Teoria e prática das presunções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 207 e ss.

> *caráter pecuniário de toda a prestação tributária, proceder à quantificação do valor do tributo, mediante técnica de apuração chamada arbitramento. Logo, o arbitramento em si mesmo não é presunção, nem sanção: é forma de apuração do valor a título de tributo que tem por causa conduta ilícita.* (Sem grifo no original).

Tônica adotada pelo Min. Luiz Fux, no REsp 761.662/SC, julgamento realizado em 18/09/2007, cujo entendimento segue reproduzido:

> *(...) ARBITRAMENTO DO LUCRO EM VIRTUDE DO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.* ***LEGISLAÇÃO QUE VISA EVITAR PRÁTICAS EVASIVAS.*** *DETRIMENTO DO INTERESSE PÚBLICO. IMPOSSIBILIDADE.*
> *1. O arbitramento do lucro constitui critério de apuração da base de cálculo do imposto de renda, não configurando penalidade, tampouco excluindo-a (artigo 8º, parágrafo 7º, do Decreto-Lei 1.648/78).*
> *2. In casu, a tributação reflexa do recorrido, pessoa física cotista, decorreu da presunção da distribuição do lucro apurado, em procedimento de arbitramento, em pessoa jurídica optante do regimedo lucro presumido, em face do descumprimento de obrigação acessória, consistente na insuficiente comprovação documental da receita bruta anual declarada.*
> *3.* ***A autoridade tributária é autorizada a arbitrar o lucro da pessoa jurídica (base de cálculo do imposto de renda), quando, entre outras hipóteses, o contribuinte optante da tributação com base no lucro presumido não cumprir as obrigações acessórias relativas à sua determinação*** *(Decreto-Lei n.º 1.648/78, artigo 7º, inciso II). Ao*
> *Fisco, portanto, lícito se afigura proceder ao arbitramento com base em investigações da má conduta das empresas, desde que a escrituração contábil se revele imprestável ao propósito da apuração do lucro real.*
> *(...)*
> *6. Deveras, é de sabença que o art. 43 do CTN impõe a tributação pelo Imposto de Renda apenas quando houver a "disponibilidade econômica ou jurídica" dos valores que serviriam à formação da base de cálculo.* ***Entretanto, raciocínio inverso significaria ruir toda uma legislação instituída para evitar práticas evasivas, em detrimento do interesse público***.(Sem grifo no original).

Fato reforçado pelas informações expostas no "Relatório Fiscal – Grupo Restum", onde se lê que:

> *(...) todas as informações referentes à movimentação financeira das empresas do Grupo foram obtidas das Declarações de Movimentação Financeira – DIMOF enviadas à RFB pelas instituições bancárias.* ***Assim não se teve acesso a todas operações do contribuinte, mas apenas ao montante das operações***.(Sem grifo no original).

Esse tema também foi abordado no Parecer Normativo CST n. 23/1978, ainda que tenha sido emitido há quase 40 anos, percebe-se que a essência de seu comando segue até os dias atuais. Assim, esclarece que o arbitramento de lucros não constitui propriamente uma sanção, ainda que resulte em majoração do tributo que ordinariamente seria

devido. O arbitramento, em verdade e a rigor, é o regime de tributação a que legalmente se socorre a fiscalização quando se depara com a impossibilidade de se apurar o lucro real ou presumido, seja pela não apresentação o dos livros, e/ou pela falta de escrituração, tendo como consequência, a imprestabilidade da escrita, assim nota-se:

> Ao disciplinar o lucro arbitrado, o artigo 149 do RIR atribuiu ao fisco a faculdade de determina-lo, tendo por único pressuposto de fato a falta de escrituração de acordo com as disposições das leis comerciais e fiscais, sem distinguir, portanto, as causas dessa falta Embora possa importar, às vezes num agravamento do ônus tributário, o arbitramento não representa, em si, penalidade, e sim valoração, dentro dos estritos limites fixados em lei, do lucro tributável pelo imposto de renda.

Ainda em relação ao *critério quantitativo* de apuração do tributo, a fiscalização aferiu inconsistências legais, também, em relação ao percentual utilizado a título de tributação via lucro presumido, pois, ao invés de se valer da alíquota correta à sua atividade a Recorrente utilizou percentual 80% inferior ao devido, conforme se verifica em descrição do "Relatório Fiscal Grupo-Restum", nos seguintes termos:

> *(...) a partir do ano-calendário 2012,* ***após um pequeno número de lojas do Grupo terem sido objeto de procedimentos de fiscalização em decorrência da omissão de entregade declaraçõe****s,* ***o Grupo passou então a entregar DIPJ´s, fazendo sempre a opção pela sistemática do Lucro Presumido, informando, porém receita bruta sujeita ao percentual de 1,6%.***
>
> *Tal percentual é destinado exclusivamente à revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural (postos de combustível). Oportuno dizer que a apuração o Imposto de Renda e seus reflexos pela sistemática do Lucro Presumido émodo de apuração simplificado em que a receita bruta é multiplicada por um porcentual e esteproduto constitui o lucro sobre o qual se aplicará a alíquota do IR.* ***No caso de comercialização demercadorias (correto enquadramento das empresas do Grupo) tal coeficiente é de 8%.***(Sem grifo no original).

Por seguir a mesma trilha do acórdão proferido pela DRJ, reproduzo trecho do voto, onde relata que:

> *Como visto, na modalidade do lucro presumido a pessoa jurídica deve manter, ao menos, o Livro Registro de Inventário e o Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda movimentação financeira, inclusive bancária.*
>
> ***No caso desses autos, a empresa foi intimada, por diversas vezes, para apresentar os Livros Contábeis Diário e Razão, ou Livro-Caixa****, se fosse o caso, e foi alertada de que a não apresentação dos livros Diário e Razão, ou Livro Caixa, contendo a escrituração contábil referente ao ano-calendário 2012, no prazo da Intimação, acarretaria a apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, pelo regime de tributação LUCRO ARBITRADO.*
>
> *A contribuinte não atendeu à intimação, o que levou a fiscalização a arbitrar o lucro, com fulcro no art. 47, III, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, tendo em vista o não cumprimento das determinações legais*

> *exigidas para o lucro presumido e a impossibilidade de apuração do lucro real*
>
> *Como se observa, a contribuinte não preencheu as condições para adotar a modalidade de tributação escolhida (lucro presumido), porquanto não apresentou o livro Caixa, contendo toda movimentação financeira, inclusive bancária, nem apresentou o Livro Registro de Inventário, e não se manifestou a respeito da não apresentação dos livros solicitados. Consta ter apresentado os Livros Registro de Entradas, Registro de Saídas, Registro de Apuração do ICMS, Registro de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências.*
>
> ***Portanto, está demonstrado não apenas que as circunstâncias do caso em análise se subsumem à hipótese legal autorizativa do arbitramento, mas também a impossibilidade de apuração do lucro real, devido à falta de apresentação dos livros e documentos de acordo com as disposições das leis comerciais e fiscais****. Diante disso não restam dúvidas sobre a legitimidade do procedimento adotado em cobrar os valores devidos, através do arbitramento, aplicando-se a disposição do artigo transcrito (Art. 530, III do RIR/99).*(Sem grifo no original).

Nestas circunstâncias, vale apontar que a análise do arbitramento, travado *nestes autos*, possui elevado grau de objetividade, donde se observa que, ou bem a Recorrente cumpriu o determinado pela fiscalização e não deve se sujeitar a tal imputação, ou não o fez, e as autuações (neste item) devem ser mantidas. Momento em que é possível fazer as mesmas inferências, só que agora sob a perspectiva da "lei do quarto excluído", em que uma relação jurídica somente pode ocorrer sob 3 (três) formas (permitida, proibida ou obrigatória), não existindo uma quarta opção (por isso, lei do quarto excluído). Com isso, tem-se que à contribuinte: (i) é *permitido* quantificar o tributo via lucro real ou presumido; (ii) estando *proibida* de o fazê-lo nas condições em que a lei vedar, e, (ii)por fim, esta(ria)*obrigada* a se sujeitar à apuração pelo lucro arbitrado, nas situações em que não cumprir os deveres instrumentais (por ex.: entrega dos documentos exigidos por lei).

Em síntese, e trazendo à baila os principais aspectos fáticos-jurídicos relevantes à aplicação da metodologia do arbitramento do lucro à Recorrente, tem-se que a mesma, após haver sido intimada 07 (sete) vezes, em um lapso temporal de quase 01 (um) ano, não atendeu aos comandos determinados pela DRF, o que impossibilitou a fiscalização de proceder de outro modo, se não, imputando-lhe a apuração dos tributos via arbitramento.

Termos em que, uma vez não cumprido o exigido pelas normas tributárias, voto no sentido de manter a autuação com fulcro no arbitramento do lucro, inciso III, art. 530, do RIR/99, relativo aos períodos de 2011 e 2012.

2.2. DA APLICAÇÃO DA PENALIDADE AGRAVADA

Em razão dos indícios de ilicitude trazidos no TVF, a Autoridade Fiscal concluiu ser devida a aplicação da qualificadora, aumentando o percentual da multa em 100%, ou seja, a multa de ofício seria alterada de 75%para 150%, e para tanto alega a ocorrência de:*sonegação* e *fraude*, mediante a utilização de *grupo* e de *empresas paralelas*/*interpostas pessoas*.

A fiscalização fundamenta faticamente as autuações, inter-relacionando tais institutos jurídicos às provas que anexa aos autos, de modo a validar sua compreensão no sentido de que a Recorrente atuou, de diversas formas, com o intuito de lesar o erário. E para tanto,cita o art. 44, inciso I, parágrafo primeiro, da Lei n. 9.430/96, cujo teor segue transcrito:

> *Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*
> *I - de 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;*
> *(...)*
> *§ 1° O percentual de multa de que trata o inciso I do caput será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Sem grifo no original).*

Por relevante, transcreve-se também os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, mencionados no parágrafo primeiro do artigo anterior, segue:

> *Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*
> *I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*
> *II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente;*
> *Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.*
> *Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.*

Neste momento, vale mencionar que a Recorrente defende-se, basicamente, aduzindo que a multa de 150% possui caráter confiscatório, o que seria rechaçado pelo STF, tanto no que toca ao tributo, quanto à multa. Porém, *já me posicionando quanto a tal argumento*, o afasto em razão da Súmula n. 2 deste Conselho, cujo enunciado revela que: "o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

Com isto, mencionados os dispositivos legais tidos por infringidos, imperioso torna-se, a partir deste ponto, a realização do confronto entre os fatos alegados pela

fiscalização, seja no TVF e/ou no Relatório Fiscal, às provas colacionadas aos autos, tal procedimento é imprescindível à tomada de posição, com o fito de confirmar *ou* afastar a aplicação da multa agravada.

Tendo por notório que esta imposição de penalidade refere-se a uma presunção relativa (FLORENCE), o papel que compete à Recorrente, para que, utilizando-se da mesma linguagem comunicacional da fiscalização, a desconstrua, é a linguagem das provas. Ante tal entendimento, faço, a seguir um confronto entre a abordagem probatória trazida ao conhecimento deste Conselho pelas partes.

E com o intuito de adotar uma metodologia que facilite a aferição da subsunção destes fatos (relativos à aplicação da penalidade agravada) às normas (alegadas nos autos de infração), primeiramente, enfrentarei elementos da *fraude* e seus desdobramentos, após, a *sonegação*, e por fim, a figura do *grupo (econômico) e da responsabilidade tributária.*

2.2.1 Da Fraude

Em suas lições, a livre-docente Maria Rita Ferragut[8] defende que o arbitramento do lucro esta, intrinsecamente, vinculado à figura da fraude. E para esta jurista, a fraude possui como fatos tipificadores[9] à sua ocorrência, os seguintes elementos probatórios: (i) interposta pessoa; (ii) apresentação de documentação fiscal inidônea/falsidade de informações; (iii) reiteração de conduta; (iv) simulação de negócios jurídicos e, (v) informações divergentes entre os fiscos.

Para a autora, "contribuem fortemente para a tipificação da fraude, por traduzirem, isolada ou conjuntamente, e com graus de gravidade diversos (mais ou menos graves), a frequência (erro habitual ou esporádico), a voluntariedade (possibilidade de agir da forma lícita), a complexidade (dinâmica na execução do ato) e as consequências do ato (destino do dinheiro não utilizado para pagamento do tributo), bem como as características do agente que o praticou (idade, grau de instrução, experiência)". Essa fluidez e correlação das provas é que permitem, maior ou menor, segurança na determinação da análise das provas.

Seguindo essa trilha, observa-se que o TVFaponta como infringidas 03 (três) das condutas acima mencionadas, conforme se infere nas linhas que seguem.

2.2.1.1 Interpostas Pessoas *e* Empresas Paralelas

Nas lições de Maria Rita Ferragut[10], a interposição de pessoas pode ser compreendida como:

> *O primeiro e mais contundente dos fatos tipificadores da fraude é a demonstração da utilização, pelo sujeito passivo, de interposta pessoa, considerada como sendo a pessoa física ou jurídica que oculta, esconde,*

[8]FERRAGUT, Maria Rita. As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumento para a construção da verdade jurídica. Ed. Saraiva, 2016
[9]p. 234/235.
[10]Ainda, relata a mesma autora (p. 235), que "a utilização de uma pessoa, que não o real titular dos rendimentos, está relacionada ao procedimento adotado pelo contribuinte, para lesar o Fisco. Esse fato é prova independente da presunção utilizada para se constituir o fato 'omissão de receitas'.

> *encobre o verdadeiro interessado no negócio. (...) É assim denominada por* ***'interpor-se a ato jurídico em nome próprio, porém, no interesse de outro, substituindo-o e encobrindo-o, agindo em lugar do verdadeiro interessado*** *que, por razões – se' entre o sujeito ativo e o 'real' sujeito passivo, com o objetivo central de evitar que este último integre a relação jurídica tributária. (...) Não temos dúvidas de que a constatação da existência de interposta pessoa é prova do dolo.*

Ainda na pegada doutrinária, Alberto Xavier, em sua obra "*Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*", menciona que o Código Civil, art. 102, apresenta 03 (três) enunciados que retratam formas típicas de simulação dos atos jurídicos, dentre eles, a que se configura "quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem, realmente, se conferem ou transmite (a chamada interposição fictícia de pessoas)". Segue afirmando que "compreende-se ainda na figura da simulação relativa o caso de *simulação subjetiva* ou *interposição fictícia de pessoas*, previsto no art. 102 do Código Civil, quando se refere aos atos jurídicos que aparentam conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem, realmente, se conferem ou transmite".

Tendo por referência a conceituação acima delineada, colho do "Relatório Fiscal Grupo-Restum" que a Autoridade Fiscal concluiu que a Recorrente:

> *Utilizava-se também 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, assim a responsabilidade tributária daí decorrente recairia sobre os "laranjas". 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.*

O fato de a Recorrente, de forma cíclica, ser acusada de constituir empresas em nome de interpostas pessoas, e, conforme se infere, ser acusada de utilizar indevidamente o nome de pessoas físicas,sofrendo por isso, inclusive ação judicial, denota, claro intuito fraudulento. Verifica-se aqui a reiteração de conduta dolosa da contribuinte, habitual, com grau de gravidade elevado, ainda que tal apontamento esteja impregnado de elevado subjetivismo, seu ato gera lesão à terceiros, que não apenas ao Fisco.

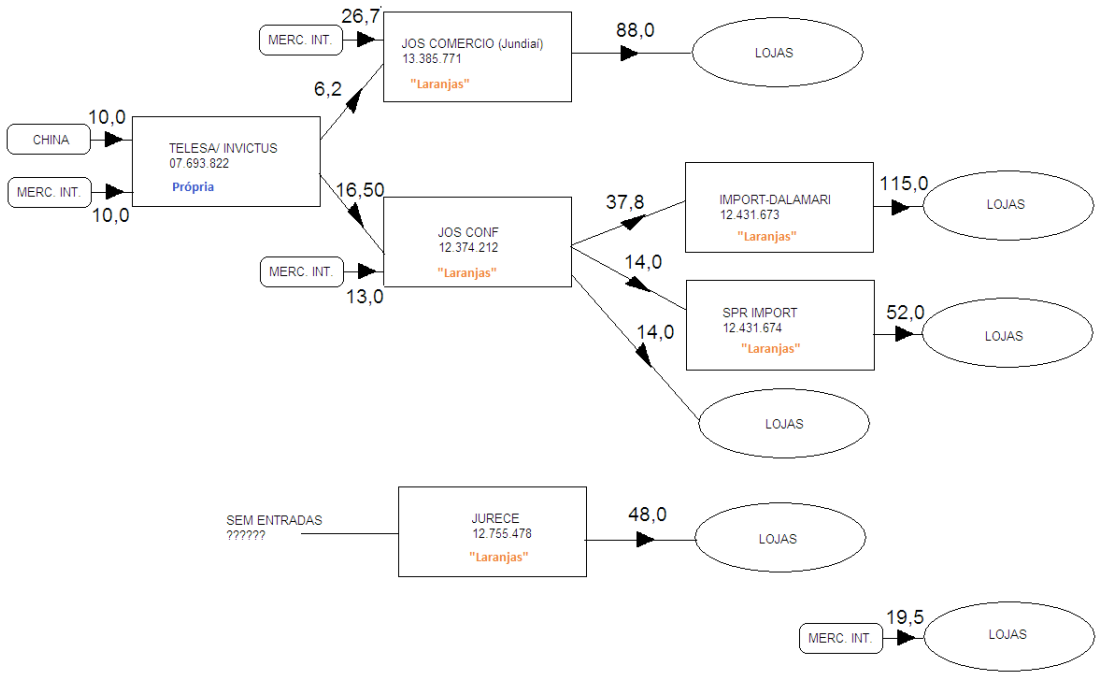
Em trecho seguinte do TVF, verifica-se o a complexidade, em outro giro, a dinâmica adotada para a consecução dos atos negociais, bem como, suas consequências, e a que ora nos interessa, a lesão ocasionada ao erário, *vide*:

> *Destarte, o Grupo montou verdadeiro esquema sonegador, em que as empresas próprias (aquelas em que a família Restum aparece no quadro societário) importavam e/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 e/ou produção,* ***assim, as empresas próprias não apuravam***

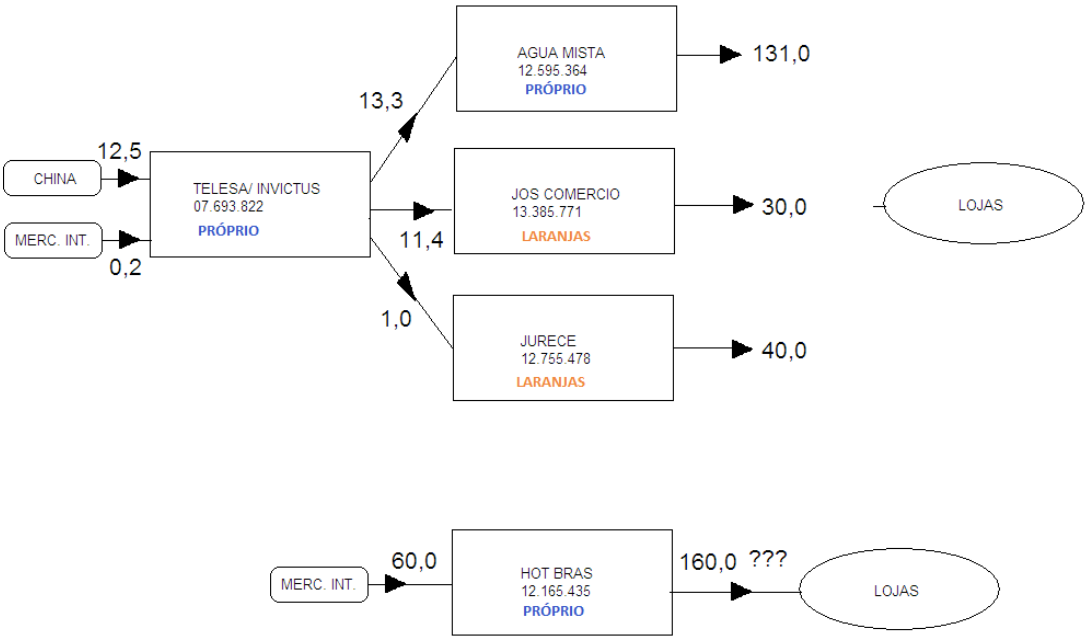
Lucro e apuravam o mínimo de tributos sobre o consumo *(ICMS, IPI, PIS, COFINS, etc).*

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.*

Nas figuras abaixo, vemos como tal esquema funcionava e os valores transacionados (em milhões de R$) nos anos-calendário de 2011 e 2012, respectivamente:



Bem como:



Ao todo, ***verifica-se que o Grupo movimentou no período em voga aproximadamente R$700.000.000,00 (setecentos milhões de reais) que, em sua grande maioria, não foram oferecidos à tributação.***

Assim, em 2011, as empresas JOS COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA – CNPJ 13.385.771/0001-96, JOS-CONF COMÉRCIO DE CONFECCÕES LTDA – CNPJ 12.374.212/0001-18, IMPORT-DALAMARI 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, todas constituídas em nome de interpostas pessoas, funcionaram de anteparo formal para acobertar fatos geradores tributários praticados pelo Grupo, fatos geradores cujo real beneficiário é a empresa INVICTUS IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA – CNPJ 07.693.822/0001-44.

Desta forma, intentou o Grupo fraudar o Fisco já que tais empresas não possuem qualquer patrimônio, ademais de haverem simplesmente omitido suas operações do conhecimento da RFB, já que não entregaram declarações e/ou as entregaram "zeradas".

Da mesma forma, em 2012, novamente serviram de anteparo formal as empresas JOS COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA – CNPJ 13.385.771/0001-96 e JURECÊ COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA – CNPJ 12.755.478/0001-00 para fatos geradores praticados pela INVICTUS IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA – CNPJ 07.693.822/0001-44. Ademais, como já é a praxe do Grupo, 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.

(...)

Ademais, o Grupo utiliza-se também de pessoas ligadas para a constituição de novas empresas. É o que se verifica com o Sr. Milson Cesar da Silva – CPF 247.107.348-44, empregado com vínculo desde 01/10/2012 da J. E. Logística e Transporte Ltda. - CNPJ 10.692.696/0001-18,empresa pertencente ao Grupo, cujos sócios registrados são Jacques Nehme Rostom e Daniele Restum. O Sr. Milson em setembro de 2013 era responsável junto à RFB por 47 (quarenta e sete)empresas do Grupo. Após um determinado período o controle destas sociedades é transferido para os sócios de fato. Esse processo de abertura de novas empresas é constante já que emagosto de 2014 o Sr. Milson consta como sócio de novas empresas do Grupo (Anexo II e III).Outra pessoa ligada que aparece como sócio administrador de várias empresas do Grupo é o Sr. Nivaldo Sancana Rocha – CPF 120.702.068-07. O Sr. Nivaldo se apresenta como"Controller" do Grupo, informação esta, corroborada pela outorga de procuração do Sr. Roberto Restum ao Sr. Nivaldo para atender às demandas no curso dos procedimentos fiscais executados pelo Serviço de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Jundiaí(SEFIS/DRF/JUN).

O Sr. Nivaldo aparece como responsável pelo preenchimento nas DIPJ´s apresentadas à RFB referentes às empresas oficiais do Grupo (aquelas em que aparecem como sócios o Roberto e Adriana Restum) sendo que todas essas declarações foram apresentadas utilizando-se do mesmo endereço IP. Rastreando este endereço IP encontramos outras empresas do Grupo, além daquelas chamadas oficiais, que foram constituídas em nome de interpostas pessoas ("laranjas") ou em nome de familiares dos Restum (Anexo IV).

(...)

(...) na análise detida dos procedimentos fiscais realizados pelo SEFIS/DRF/JUN, traremos adicionais informações que corroboram, de maneira inequívoca, com a conclusão já tirada de que muitas das empresas do Grupo são constituídas em nome de interpostas pessoas, porém, há complementar informação que reafirma tal conclusão.

Mediante utilização de holdings, alerta a Autoridade Julgadora que:

Outro ardil do Grupo reside no fato que os bens necessários à percepção de suas receitas da atividade não são 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 possa ser alcançado em uma execução fiscal. Desta forma, os imóveis que sediam as diversas empresas do Grupo bem como os veículos utilizados na atividade encontram-se registrados em nome das empresas PORT COMPANY PARTICIPAÇÕES E EMPREEENDIMENTOS 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.

Tais dados revelam indícios veementes da utilização de terceiros com o intuito de bular o Fisco Federal, o que valida a atuação da fiscalização.

2.2.1.2 Apresentação de documentação fiscal inidônea *e* falsidade de informações

O segundo fato tipificador de ocorrência da fraude, será aqui desmembrado em *documentação inidônea* e *falsidade de informações*. Quanto ao primeiro:

> *(...) a irregularidade ínsita ao documento inidôneo não diz respeito à ilegalidade da operação, e sim ao documento que a formaliza ou que não a formaliza. Documento inidôneo é o que não atende às determinações legalmente previstas, seja quanto à forma, seja quanto ao conteúdo e ao seu uso. Para que seja apto a tipificar a fraude, as irregularidades deverão ser graves (e não meramente formais, tais como código incorreto da operação e inserção de informações não autorizadas – carimbo de pessoa jurídica sucessora, novo endereço etc.).*
>
> (...)
>
> *Uma vez comprovada a utilização do documento inidôneo pelo contribuinte, deve-se reconhecer o indício de fraude na conduta, cabendo ao sujeito passivo a demonstração de boa-fé, sob pena de aplicação da multa qualificada.*

Já o segundo, *falsidade de informações*, pode ser reconhecida como "a informação construída em desacordo com o que é possível saber dos eventos empíricos, tal como ocorre nas hipóteses em que se descobre a simulação"[11]. Devendo "ser considerada fraudulenta a depender do conteúdo da prova, somado aos demais elementos presentes no contexto"[12].

Consoante as definições de conceito acima esposadas, transcreve-se trechos do "Relatório Fiscal – Grupo Restum", que se adequam às situações acima referidas, segue:

> *Outro fator importante reside no fato de que as 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, diminuendo sobremaneira os valores dos tributos a pagar. Tal procedimento dava ao Fisco a equivocada ideia de que as empresas eram cumpridoras do seu dever fiscal, já que se pressupõe que os dados constantes das declarações estão corretos, ademais que, uma vez entregue as declarações,somente com a ação humana verifica-se a irregularidade do contribuinte.Assim, se o Grupo não entregasse suas declarações, o processamento eletrônico apontaria a omissão do contribuinte, gerando um alerta sistêmico que o levaria a procedimento de fiscalização. Entretanto, com a ação ardilosa do Grupo, tal alerta era afastado, obrigando que a autoridade fiscal examinasse cada declaração manualmente a fim de encontrar o ilícito. Neste ponto, verifica-se o motivo da existência do grande número de empresas componentes: dificultarainda mais a identificação da fraude engendrada pelo Grupo.*
>
> *Assim, se o Grupo não entregasse suas declarações, o processamento eletrônico apontaria a omissão do contribuinte, gerando um alerta sistêmico*

[11]Maria Rita Ferragut, p. 237.
[12]Idem.

que o levaria a procedimento de fiscalização. Entretanto, com a ação ardilosa do Grupo, tal alerta era afastado, obrigando que a autoridade fiscal examinasse cada declaração manualmente a fim de encontrar o ilícito.

(...)

Finalmente, a partir do ano-calendário 2012, após um pequeno número de lojas do Grupo terem sido objeto de procedimentos de fiscalização em decorrência da omissão de entrega de declarações, o Grupo passou então a entregar DIPJ´s, fazendo sempre a opção pela sistemática do Lucro Presumido, informando, porém receita bruta sujeita ao percentual de 1,6% (Anexo V). Tal percentual é destinado exclusivamente à revenda, *para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natura (postos de combustível). Oportuno dizer que a apuração o Imposto de Renda e seus reflexos pela sistemática do Lucro Presumido é modo de apuração simplificado em que a receita bruta é multiplicada por um porcentual e este produto constitui o lucro sobre o qual se aplicará a alíquota do IR. No caso de comercialização de mercadorias (correto enquadramento das empresas do Grupo) tal coeficiente é de 8%.*

No relato dos fatos, representados no TVF, a Autoridade Fiscal relata que:

O cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal em epígrafe foi iniciado em 22/11/2013 com diligência ao endereço cadastral do contribuinte, situado na Rua Mendes Júnior, nº 474, no Brás, em São Paulo (SP), para fins de ciência pessoal do Termo de Início do Procedimento Fiscal - TIPF. Ocorre que a empresa não foi localizada em seu domicílio tributário, conforme Termo de Constatação lavrado na mesma data pelo Auditor-Fiscal Manuel Fernandes dos Santos – AFRFB matrícula 18.187 e assinado pelo Gerente José Henrique Neto Jr. – CPF018.648.555-76, representando a loja Venom Brás Comércio de Confecções Ltda. -CNPJ 18.785.616/0001-80, que ora ocupa o endereço procurado.

Ainda em 22/11/2013, o AFRFB Manuel Fernandes dos Santos visitou a sede da Invictus Importação e Exportação Ltda. - CNPJ 07.693.822/0001-44, localizada na Rua Professor João Brito, nº 150, Vila Nova Conceição, em São Paulo (SP),vindo a encontrar a Dra. Giselle Aparecida Gennari Palumbo - CPF 124.033.128-27,que se apresentou como advogada do grupo de lojas das marcas Planet Girls, PóloWear, Venom, Hot Point, SMK Rio de Janeiro, Planet Star e Adriana Restum - AR, enessa condição, assinou pessoalmente o TIPF anteriormente citado.

(...)

***Resguardando o direito ao contraditório e à ampla defesa, mesmo em facedo deliberado descaso manifestado pelo sujeito passivo**, lavramos o Termo de Constatação e de Reintimação Fiscal datado de 02/06/2014, ora buscando o contato alternativo com seu estabelecimento filial sediado na Rua Antônio Perutti, nº111, no bairro Honório Fraga, em Colatina (ES), com Aviso de Recebimento efetivado em 10/06/2014, quando em resumo constatamos que:*

1) Antes do início desta fiscalização, o contribuinte sob análise não havia espontaneamente confessado em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF quaisquer valores devidos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, exceto pelos valores declarados, mas não recolhidos, referentes à

competência jan/2011;

2) Uma vez iniciada a presente ação fiscal, foram constatadas significativas divergências no batimento das informações prestadas em Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ (omissa em 2011 e parcial em 2012) e Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais – DACON(omisso em ambos os períodos) em comparação com a Base de Cálculo Tributável de no mínimo R$127 milhões apurada nos Livros Fiscais fornecidos durante esta fiscalização, tal como evidenciado em planilha demonstrativa anexa;

*3) **Não foi possível verificar os lançamentos contábeis da empresa nos anos-calendário em comento, em razão de sua negativa no fornecimento de sua escrituração contábil, ainda que reiteradamente notificada**;*

4) A pessoa jurídica se limitou a apresentar tão somente os livros fiscais de sua matriz de CNPJ 12.165.435/0001-75, faltando ainda a entrega dos livros referentes a todos os seus estabelecimentos filiais, assim como previamente exigido;

5) Entre os dias 14 e 30/05/2014, o fiscalizado transmitiu diversas DCTF's à Receita Federal do Brasil, reconhecendo que as obrigações tributárias devidas no período eram consideravelmente superiores às declarações anteriormente informadas e respectivos recolhimentos. Por oportuno, ressaltamos que os valores confessados de forma não espontânea, ou seja, após o início do procedimento fiscal ocorrido em 22/11/2013, seriam objeto de lançamento de ofício com a multa determinada no art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96, combinado com o art. 7º, §1º, do Decreto 70.235/72, sem prejuízo de outras sanções legais cabíveis.

(...)

Em razão da omissão do contribuinte em proceder sua regularização cadastral, ainda que exaustivamente intimado para tanto, procedemos de ofício a alteração de seu domicílio tributário para a Rua Antônio Perutti, nº 111, no bairro Honório Fraga, em Colatina (ES) - CEP 29704-670, segundo o Art. 127, § 2º, do Código Tributário Nacional (Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966).

Adotando as premissas descritas no início deste item, entendo que o erro da contribuinte (em não manter atualizado seu domicílio tributário) eleva a gravidade deste "equivoco' que, de forma isolada, possivelmente, nada representaria. No entanto, contextualizando todos os fatos já assinalados, e as provas colacionadas aos autos pela fiscalização e não desconstruídas pela contribuinte, demonstram elevando intento doloso da Recorrente.

Deste modo, entendendo não haver outra alternativa ao Fisco Federal, voto no sentido de manter a multa qualificada.

2.2.1.3 Reiteração da Conduta

Como terceiro e, neste caso, último fato tipificador da fraude, a *reiteração de conduta*, que pode ser compreendida como:

> *Errar de forma esporádica é possível e, isoladamente, não revela má-fé do sujeito. Já a conduta repetitiva é forte i*ndício da intenção de fraudar o Fisco. (...)
>
> O *Problema que se coloca, a partir dessa conclusão, é a definição 'conduta reiterada'. Quantas vezes o ilícito deve ser praticado, para que o fato assuma esse foro?*
>
> *Reiteração é conceito indeterminado. O erro esporádico – uma ou duas vezes em largo espaço de tempo – não se consubstancia numa conduta reiterada. Se, em contrapartida, tal erro ocorrer ao longo de todo o ano, restará configurada a reiteração. (...)*
>
> *Há de se registrar, também, que a reiteração é relevante apenas se a conduta repetida for grave o suficiente à configuração da responsabilidade subjetiva inerente à fraude. Não qualquer conduta, mas somente aquela que leva à convicção de que o sujeito deve ter querido lesar os cofres públicos*[13].

Pois bem, a contribuinte – de modo sistemático e reiterado – utilizava-se de um grande número de empresas para ocultar suas movimentações, consoante colhe-se do "Relatório Fiscal – Grupo Restum", donde se verifica que:

> (…) se o Grupo não entregasse suas declarações, o processamento eletrônico apontaria a omissão do contribuinte, gerando um alerta sistêmico que o levaria a procedimento de *fiscalização. Entretanto, com a ação ardilosa do Grupo, tal alerta era afastado, obrigando que a autoridade fiscal examinasse cada declaração manualmente a fim de encontrar o ilícito. Neste ponto, verifica-se o motivo da existência do grande número de empresas componentes: dificultar ainda mais a identificação da fraude engendrada pelo Grupo.*
>
> *Mas não é só aí que reside a fraude. Além de possuir um grande número de empresas ativas, o Grupo constituía e encerrava constantemente novas empresas (usamos o verbo no*
>
> *passado já que os fatos apurados correspondem aos períodos de 2010, 2011 e 2012, se bem que há fortes indícios que o modus operandi perdure hodiernamente). Desse modo, quando determinada empresa começava a "interessar" ao Fisco, esta era sumariamente encerrada e uma outra era colocada no seu lugar. 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.*
>
> *(...)*
>
> *A primeira medida do Grupo com o intuito de dificultar ou até mesmo impedir que o Fisco tenha a correta visão dos fatos geradores tributários é a constituição de centenas de* sociedadesempresárias autônomas (Anexo I) ao invés de uma única empresa com diversas filiais. Assim, aoinvés de se apresentar ao Fisco como uma empresa de grande porte, aparece pulverizada empequenas empresas com baixo faturamento, afastando o controle fiscal.

[13]Maria Rita Ferragut

Logicamente que este

> fato isolado não pode servir como comprobatório da má-fé do contribuinte, entretanto, comoveremos, esta é apenas uma das atitudes do contribuinte com o fito de se eximir do pagamento
> de tributos.
>
> (…)
>
> Desta feita, em que pese os esforços desta equipe de fiscalização em *identificar todas as empresas do Grupo Restum, a totalidade de empresas pertencentes ao Grupo é desconhecida em função do já relatado, somado ao fato que constantemente ocorrem alterações nos quadros societários das sociedades empresárias, dissoluções e incorporações, as quais não são comunicadas à RFB, contrariando o disposto na Instrução Normativa RFB n° 1.470/2014.*
>
> *Constatou-se também que em diversos endereços há vários CNPJ's registrados,permitindo que as empresas de interesse do Grupo fiquem ocultas, além da existência de um*
>
> *grande número de estabelecimentos relacionados unicamente na Junta Comercial do Estado de São Paulo (JUCESP), sem que as mesmas sejam inscritas no CNPJ; assim, o Grupo possui um verdadeiro "estoque" de empresas num mesmo endereço.*
>
> *Este "estoque" permite que, por exemplo, iniciado um procedimento de fiscalização em uma empresa ativa do Grupo esta seja "esvaziada" e todas as suas atividades sejam de imediato transferidas para outra empresa em "estoque", despistando o Fisco que focaria seus esforços na constituição do crédito tributário junto a uma empresa sem lastro patrimonial e ao mesmo tempo não haveria qualquer prejuízo nas operações realizadas naquele determinado endereço.*
>
> *(...)*
>
> *Outra relevante informação é que o acesso aos registros da Juntas Comerciais de outros estados da Federação não é facilitado como na JUCESP, favorecendo que tais práticas encontrem ainda mais guarida nas unidades do Grupo que se estabelecem* fora do estado de São Paulo.(Sem grifo no original).

Face o exposto e, em razão da completa e total ausência de contra-argumentação comunicacional e probatória das Recorrentes, entendo presentes tais elementos.

2.2.2 Da Sonegação

Esclarece o "Relatório Fiscal Grupo-Restum" que:

> (…)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.*
>
> *Verifica-se que este negócio é bem lucrativo, como se pode concluir pela comparação dos preços praticados* no site de uma das marcas (Planet Girls) com os preços pagos na importação pelo Grupo, como vemos abaixo:

Informações da DI: Data da Importação: 18 nov 2011; Origem: SHEKOU, CHINA. Produto: CALCA JEANS, DE USO FEMININO, *TAMANHO ADULTO, 63% ALGODAO, 35% POLIESTER, 2%, ELASTANO, REF. PG109. Produtor: PANYU HUA FENG GARMENT FACTORY CO. LTD; Unidades: 31.357; Preço unitário: 7,10*

Desta forma, percebe-se que a comercialização de tais produtos no mercado interno geraria um recolhimento tributário proporcional aos ganhos, entretanto, não é o que se verifica quando se analisa os recolhimentos de tributos do Grupo. Verifica-se que ao longo do tempo há variação na forma utilizada para a supressão do pagamento de tributos, mas há constância na sonegação.

(...)

Ressalta-se que as situações acima descritas (existência de um "estoque de empresas") contaminam o cadastro da RFB cominformações inexatas e sobremaneira dificultam a análise completa do Grupo, criando umaverdadeira "cortina de fumaça", a qual vinha acobertando a sonegação tributária realizada peloGrupo.

(...)

Ou seja, sem considerar a correção das receitas declaradas nas citadas DIPJ´s, o simples fato de o contribuinte aplicar o coeficiente de 1,6% ao invés de 8% significa uma supressão de 80% do crédito tributário, além de retardar ou até impedir que o Fisco tome conhecimento da sonegação uma vez que a declaração é entregue com dados incorretos, assim permanecendo até uma intervenção da autoridade fiscal, o que sobremaneira é dificultada em face do enorme *número de declarações entregues pelo Grupo.*

(...)

Curial que se note que este ardil do contribuinte funciona muito bem quando presente a tributação cumulativa, já que em cada fase do trâmite

comercial a tributação incide sob a receita total e, sendo a receita apresentada nula ou muito próximo de zero, não toma o Fisco conhecimento do fato gerador tributário; entretanto, quando não é possível omitir totalmente a receita e quando presente a tributação não cumulativa em que se aproveita o valor pago na operação anterior, tal atitude não se mostra tão eficiente e/ou favorável.

A afirmação acima sobremaneira se evidencia quando o contribuinte realiza a importação de produtos e matéria prima, já que fica prejudicada a tentativa de omissão de receita com a simples não apresentação de declarações, tendo em vista que é condição para a liberação da mercadoria do recinto alfandegado a comprovação do recolhimento dos tributos de importação ficando assim registradas as compras da importadora, compras essas que podem servir de base para se estimar a receita a qual subsidiaria um eventual lançamento tributário. Desta forma, também por via indireta, tomaria, o Fisco, conhecimento da obrigação tributária.

Para fugir desta possibilidade, o Grupo criou empresas, algumas em nome de interpostas pessoas (fictícias), outras em nome próprio, para que nelas se concentrasse o lucro do grupo, ficando estas com o passivo tributário e gerando créditos para os tributos não-cumulativos das operações posteriores as quais são realizadas pelas lojas varejistas do Grupo.As empresas fictícias não possuem/possuíram sequer espaço físico, constituindo-se em mera formalidade. Desta forma, a importadora do grupo revende/revendia quase a totalidade dos produtos e matérias primas para as empresas fictas as quais mandam/mandavam industrializaras matérias primas e revendem/revendiam os produtos para as lojas varejistas do Grupo, lojas estas que se creditam dos tributos não cumulativos e tem pouco o quase nenhum lucro. Destarte,

como já dito, o passivo tributário recai quase que totalmente às intermediárias fictícias.

(...)

(...) é importante que se perceba que às empresas cujos quadros societários são compostos de "laranjas" cabe a apropriação da mais valia da operação comercial,conforme vemos na Figura 2 acima, onde compras (custo) no valor total de R$ 83.000.000,00(oitenta e três milhões de reais) chegam às lojas do Grupo com um custo de R$ 317.000.000,00(trezentos e dezessete milhões de reais).

Assim, de uma receita total estimada de R$ 317.000.000,00 o Grupo reconheceu como base de cálculo a somente R$ 83.000.000,00, havendo uma sonegação de 74% dos tributos totais devidos já que o núcleo do esquema (Jos Comércio, Jos-Conf, Jurecê, SPR Import e ImportDalamari) nunca recolheu os tributos devidos, *sem contar o não recolhimento dos tributos reconhecidos pelo Grupo. Por outro lado, as lojas do Grupo puderam se creditar dos tributos não cumulativos gerados pelo núcleo do esquema.*

No ano-calendário 2012 o modus operandi do Grupo permaneceu o mesmo, mas seguindo a linha de ação de criação constante de novas empresas, houve alteração nos atores (...).

(...)

Percebe-se que as operações e a sonegação aumentaram já que no ano-calendário de2012 as compras somam R$ 72.700.000,00 (Setenta e dois milhões e setecentos mil reais)enquanto que as vendas para as lojas

totalizaram R$ 361.000.000,00 (trezentos e sessenta e ummilhões de reais), assim o percentual de receita omitida chegou a 80%.

Assim, o núcleo vende integralmente seus produtos às lojas do Grupo. Poderia se pensar que a sonegação terminaria nesta operação já que se criou créditos suficientes para acobertar as saídas das lojas varejistas, entretanto a sanha sonegadora do Grupo é tamanha que a lojas continuam na ação/omissão supressora de tributos; assim, verifica-se que as lojas deixam de emitir documentos fiscais de suas vendas (não há emissão de NF-e), apresentando tão somente GIA ao ente tributante estadual.

Nota-se que de 2011 para 2012 há uma diminuição na utilização de empresas fictícias eum aumento de faturamento através de empresas próprias. Tal fato não decorre de uma comiseração do Grupo em face do Fisco, mas decorre do fato de que a Secretaria de Fazenda doEstado de São Paulo procedeu vários lançamentos tributário na lojas varejistas do Grupo,glosando os créditos decorrentes das empresas fictas e representando penalmente os administradores do Grupo (Anexo VI); assim, entendeu o Grupo que a simulação por ele engendrada trazia riscos penais aos sócios enquanto que a manutenção do esquema através de empresas próprias possibilitaria a continuação da sonegação, já que as empresas intermediárias são desprovidas de patrimônio, porém sem implicação penal.

(...)

Prova final e cabal de tal afirmação provém da análise das Declarações de Movimentação Financeira – DIMOF enviadas à RFB pelas instituições bancárias as quais mostram que as empresas próprias do Grupo movimentaram recursos financeiros nos anos-calendário em voga, já as empresas fictícias (laranjas) não possuem movimentação financeira (Anexo VII), evidentemente porque as empresas próprias são as reais operadoras comerciais e por conseguinte subsomem-se na hipótese tributária praticando o fato gerador, já as empresas fictícias consubstanciam-se em meros anteparos formais no sentido de ocultar a real relação comercial e sua decorrente obrigação tributária.

No mesmo tom do tópico anterior, face o exposto e, em razão da completa e total ausência de contra-argumentação comunicacional e probatória das Recorrentes, entendo presentes tais elementos.

2.2.3 Do Grupo (Econômico) e da Responsabilidade Tributária

2.2.3.1 Das Circularizações

Em razão do não atendimento, à contento, de nenhuma das 07 (sete) intimações, conforme mencionado em linhas pretéritas, a fiscalização realizou diligências em 06 (seis) pessoas jurídicas, documentos relacionados nos autos (e-fls. 48/326), em razão de estas haverem mantido significativas operações comerciais com a empresa Hot-Brás Comércio de Confecções LTDA, ora Recorrente. Para tanto, solicita a respost a 09 (nove) questionamentos, entre eles:

1) Especifica a natureza dos serviços prestados à referida empresa;
2) Apresentar cópias do correspondente contrato de prestaçãoo de

serviços e dos demais documentos que estabeleçam as condições de tal acordo comercial;

(...)

5) Identificar todas as pessoas habitualmente contatadas na Hot-Brás Comércio de Confecções (...)

6) Identificar de onde vinham os insumos a serem industrializados (...)

7) Identificar para onde iam os produtos já industrializados (...);

8) Especificar as formas de pagamento/recebimento pelos serviços prestados (...);

9) Apresentar, por amostragem, documentação probatória das informações ora prestadas ao Fisco (...).

Ressalvo que não localizei nestes autos um relatório conclusivo sobre as circularizações realizadas pelo Fisco.

2.2.3.2 De Informações Publicadas Pela Recorrente, e anexadas Pela Fiscalização

A fiscalização anexou diversos folders publicitários (e-fls. 327/374), os quais vinculam diversas pessoas jurídicas, ora responsáveis. Assim, extrai-se que há documentos que:

(i) mencionam o "grupo" Hot Point;

(ii) a proibição de empregados do grupo Hot Point (Planet Girls, Polo Wear, Venom, SMK) a participarem de determinada promoção;

(iii) o Grupo Planet Girls possui diversas marcas (...), entre elas Planet Girls, Planet Star, Planet Shoes, Glamour Rock, SMK e AR;

(iv) em determinado evento de uma das lojas, estariam à "venda os óculos das marcas Planet Girls e também Venom, Polo Wear e SMK";

(v) em uma inauguração de showroom, aparecem fotos das marcas Planet Girls, Venom e Polo Wear;

(vi) em sítio eletrônico da marca Hot Point, informa que esta tem 26 anos de atuação, oferecendo linhas femininas, masculinas e infanto-juvenis, e que a empresa se tornou a principal marca de SURFWEAR, CASUL e JEANS do Estado de SP;

(vii)**o grupo Hot Point oferece um cartão exclusivo para que o interessado se torne um "cliente HOT CARD", o que concederia o direito de desfrutar das vantagens em toda a rede Hot Point",** o que concede "condições e prazos de pagamentos especiais, além de promoções exclusivas e imperdíveis;

(viii) em publicidade da Venom, lê-se que: "**a partir de 2008, aliada a um grande grupo, a marca atingiu dimensões nunca antes imaginadas**

> **e mudando o foco da marca para um estilo mais fashion com características urbanas**, agregando personalidades globais em suas campanhas e muito mais valor no mercado de moda (...)";
>
> (ix) por fim, verifica-se a existência de fotografias que comprovam que algumas lojas do grupo possuem pontos em várias cidades do país.

Tais elementos de prova demonstram, claramente, a existência de um Grupo chamado Hot-Point, responsável por congregar várias pessoas jurídicas, algumas, responsáveis pelo crédito tributário ora cobrado.

2.2.3.3. Das Alegações e Provas Apresentadas Pelas Partes

No item III de sua peça defensória, a contribuinte alega que:

i) "as solidarizações foram efetivadas sem o menor critério de imputação", que a fiscalização "apenas indicou e transcreveu o artigo 124 e 135 do CTN", sem "demonstrar a participação individualizada de cada um que reputou solidário ou responsável";

ii) as alegações do Relatório Fiscal Grupo-Restum são genéricas, que não informou o real interesse na ocorrência do fato gerador, "muito menos quais as relações diretas e pessoais que tenham mantida na ocorrência do fato imponível";

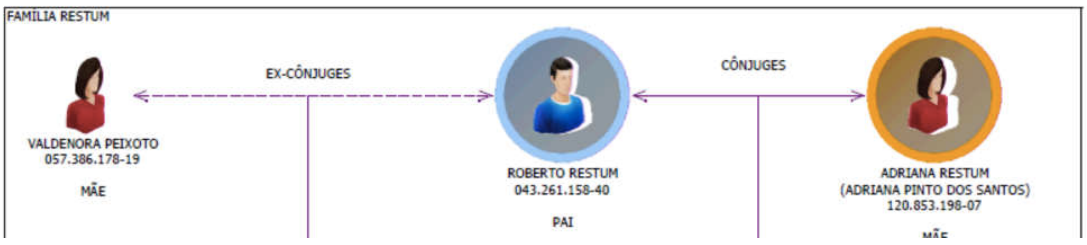
iii) a fiscalização confundiu os institutos da solidarização com a responsabilidade pelo pagamento dos débitos de terceiro, não distinguindo o contribuinte (a quem chama de sujeito passivo direto) e o responsável (nominado por sujeito passivo indireto);

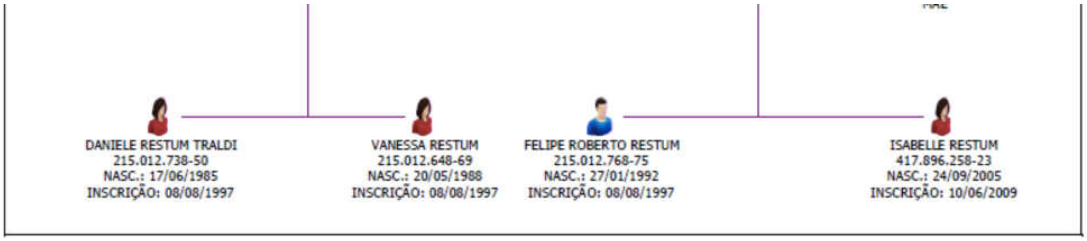
iv) não foi respeitado o princípio da reserva legal, vez que o terceiro não pode ser responsabilizado sem que exista lei expressa;

v) para ser aplicável a responsabilidade, deveriam ser conjugadas as regras do art. 121 e 124, inciso I (interesse comum), ambos do CTN;

vi) em relação ao sócio Robero Restum (cuja imputação respalda-se no art. 135, inciso III, do CTN), além de ser generic, a fiscalização erra "porquanto assinalou um evidente dispositivo que cuida de responsabilidade por pagamento de crédito de terceiros, como se tratasse de solidariedade".

Em oposição aos argumentos trazidos pela contribuinte, consta no Relatório Fiscal uma série de detalhes relativos ao denominado "Grupo Restum".Copio quadro apresentado no Relatório, que detalha os titulares do Grupo, segue:





E com o fito de trazer algumas notas do relatório(composto de 48 folhas), seguem alguns trechos selecionados:

> *Finalmente, para que se conheça o Grupo por completo, há que se mencionar a ala patrimonial a qual é utilizada 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.*
>
> *Vê-se, então, que o Grupo utiliza-se da abertura e encerramento de inúmeras empresas, mantendo, inclusive, "estoque" de novas empresas a serem utilizadas em tais operações, bem como da criação de empresas cujo quadro societário é composto por interpostas pessoas para, deliberada e intencionalmente, suprimir o pagamento de tributos, seja levando o Fisco ao erro na identificação do sujeito passivo, seja suprimindo informações que levariam à correta apuração do quantum tributário, seja na proteção e ocultação do patrimônio do Grupo de uma eventual execução fiscal.*
>
> *Entretanto, não finda aí as ações sonegadoras do Grupo, uma vez que este utiliza-setambém de estratagemas envolvendo incorporação de empresas, como veremos.*
>
> *A empresa Venom Ibirapuera Comércio de Confecções Ltda. – CNPJ 11.066.160/0001-50, em 22/10/2010 teve seu quadro societário alterado na JUCESP (Anexo VIII), havendo o ingresso de César Augusto Costa - CPF 216.211.048-26 (pessoa sistematicamente utilizada como "laranja" pelo Grupo) no lugar da Sra. Adriana Restum, bem como a alteração de seu endereço para Avenida Jurecê, 667, Cj 03, Indianópolis, São Paulo – SP (sobre este endereço ver relato sobre a empresa Jurecê Comércio de Confecções Ltda. do item 2. DOS PROCEDIMENTOS FISCAIS*

abaixo).Esta foi a última alteração contratual informada à RFB, assim, até a presente data a Venom Ibirapuera Comércio de Confecções Ltda. encontra-se ATIVA no CNPJ.Contudo, em 23/08/2010, registrou-se na JUCESP a incorporação de 42 (quarenta eduas) empresas do Grupo tendo a Venom Ibirapuera Comércio de Confecções Ltda. como incorporadora. Na mesma data retirou-se da sociedade o Sr. Roberto Restum, sendo admitido emseu lugar Célio Martins de Oliveira – CPF 218.260.758-79 (outra pessoa sistematicamente utilizada como "laranja" pelo Grupo). Na data de 27/02/2012 ocorre outra alteração societária,ingressando Allan Borges de Melo – CPF 385.402.378-22 e Rodrigo Vieira Rezende – CPF374.871.718-09 em substituição aos anteriores sócios. Em 03/09/2012 é protocolado o Distrato Social, dissolvendo assim a incorporadora. Desta feita, estas operações culminam com o desaparecimento das 43 (quarenta e três) empresas do Grupo, entretanto, a grande maioria destas empresas encontra-se ativa no CNPJ, conforme vemos na Tabela 1 abaixo.

(...)

Consultas realizadas nos sistemas da RFB apontam que várias dessas empresas apresentaram DIPJ e GFIP e tiveram movimentação financeira após a sua exclusão do mundo jurídico.

(...)

*Informação a*dicional considerável é o fato de a empresa Planet-Girls Comércio de Confecções Ltda. – CNPJ 04.740.881/0001-38 que consta no CNPJ como ATIVA, DISSOLVIDA na JUCESP e BAIXADA no SINTEGRA teve a maior movimentação bancária entre as empresas do Grupo em 2013, apresentando DIRF e GFIP regularmente.

Esta informação fecha o entendimento de que todas as empresas formalmente constituídas pelo Grupo são, na verdade, uma só, tendo sido criadas em demasiado número como intuito de despistar o Fisco, já que os recursos, sejam financeiros, sejam patrimoniais, circulam indistintamente entre elas, não havendo estanque idade, senão, de que outra forma uma empresa dissolvida movimentaria tamanho recurso? Como explicar que empresas com emissão milionária de notas fiscais não tenham movimentado um Real sequer em instituições financeiras? A resposta a tais indagações já foi dada.

Ainda que não desejando me estender, segue trecho do voto da DRJ quanto à solidarização e responsabilização:

Alegou que a fiscalização 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, sem qualquer imputação especificada, em relação a qualquer dos solidarizados.

No entender da impugnante 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", nem mesmo a dita

constatação de que haveria intuito de suprimir-se a tributação autorizaria a solidarização pura e simples, era mister da Fiscalização, reafirme-se, demonstrar a participação individualizada de cada um que reputou solidário ou responsável. Deveria a 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.

Alegou que em relação ao Impugnante "Roberto" fora responsabilizado nos termos do artigo 135, III, do CTN, e 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.

Solicitou que, caso prevaleçam os impugnados autos de infração, que sejam excluídos do polo passivo da presente obrigação tributária 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.

Ante toda a transcrição fática reproduzida neste voto, extraída de diversos documentos colacionados aos autos, especialmente do "Relatório Fiscal Grupo-Restum" e do TVF, *e* em face à ausência de contra-prova que fosse, minimamente, capaz de desconstruir todo o arranjo argumentativo e probatório apresentado pela fiscalização, outro não pode ser o voto que não a manutenção de todos os responsáveis tributários PESSOAS JURÍDICAS no polo passivo desta lide.

2.2.3.4 Da Responsabilidade dos Solidários Pessoas Físicas

Em relação à imputação aos responsáveis solidários, acionados com base no art. 124, inciso I, do Diploma Tributário Nacional, acolho o pleito da Recorrente por entender que a inclusão de pessoas físicas, sob o fundamento de "interesse comum", deve – obrigatoriamente – deve vincular os possíveis benefícios econômicos auferidos pelas pessoas relacionados. Em síntese, voto por excluir todos os responsáveis solidários da lide.

3 COBRANÇA DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Em razão de entender de modo semelhante à decisão proferida pela DRJ, permito-me reproduzi-la, segue:

Alegou que ainda que se considerasse procedente a autuação, não se poderia fazer incidir a taxa de juros sobre a multa aplicada, haja vista a previsão legal expressa, a que alude o art. 84 da Lei nº 8.981/1995, de acréscimo de juros apenas aos valores referentes a tributos e contribuições sociais e a Lei nº 9.430/96, de igual forma, não autoriza a aplicação de juros sobre a multa de ofício.

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.(negrito meu)*

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.*

(...) (negrito meu)

Art. 139. O ***crédito tributário*** *decorre da* ***obrigação principal*** *e tem a mesma natureza desta.(negrito meu)*

Enquanto o art. 3° exclui as multas da definição de tributo, os dispositivos seguintes (art. 113, §1°, e art. 139), retrotranscritos, 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.

Portanto, aplica-se às multas de ofício o mesmo regime jurídico previsto para a cobrança dos tributos. É a conclusão a que chega Celso Ribeiro Bastos (Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário, Saraiva, 2001, pp. 192 a 194):

O § 1º do art. 113 recebe duras críticas da doutrina, devido à redação de sua parte final, onde diz que a obrigação principal pode ter por objeto o pagamento de penalidade pecuniária. É que o próprio art. 3º do Código Tributário Nacional determina que o tributo não pode consistir no pagamento de prestação pecuniária sancionatória de ato ilícito. Há o estabelecimento, pelo menos aparente, de verdadeira contradição, por excluir aquele artigo, de maneira cabal, o pagamento das multas como prestação tributária. Com efeito, a afirmação de que a obrigação principal pode versar sobre penalidade pecuniária quadra mal com o anteriormente exposto.

O § 3º do art. 113 visa estabelecer uma sanção destinada a punir aquele que descumpre a obrigação acessória. Escolhe a modalidade de uma penalidade de natureza pecuniária. Até esse ponto os tributaristas marcham concordes. Com efeito, nada mais apropriado do que impor uma sanção pecuniária àquele que descumpre com os deveres acessórios. Mas os mesmos críticos que há pouco encrespavam contra a possibilidade de que a obrigação principal pudesse ter por objeto tanto o pagamento de tributo quanto o de penalidade pecuniária, investem agora contra o fato de a obrigação acessória poder converter-se em principal, quando não cumprida. Parece, com efeito, do estrito ponto de vista lógico, proceder a crítica destes autores. Não há que falar-se em conversão da obrigação acessória em principal, mas sim em sanção. Contudo, a intenção do texto é tão manifesta que acaba por relevar este pecadilho de ordem lógica. É que resulta claro que o que ***o legislador quis deixar certo é que a multa tributária, embora não sendo, em razão da sua origem, equiparável a tributo, há de merecer o mesmo regime jurídico previsto para sua cobrança****. O direito tem estas liberdades, que não precisam ser objeto de escândalo. (negrito meu)*

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.

*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.(negrito meu)*

Destarte, ao contrário do que alega a impugnante, 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 foi introduzida pelo legislador ordinário através da Lei nº 9.430/1996, cujo artigo 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 subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (negrito meu)

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 subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (negrito meu)*

Também nesse sentido, trazemos à colação decisões proferidas pelo Primeiro Conselho de Contribuintes:

JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO - TAXA SELIC - A multa de ofício integra a obrigação tributária principal, e por conseguinte, o crédito tributário, sendo legítima a incidência dos juros de mora calculados com base na taxa Selic desde o mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês do pagamento. A cobrança de débitos para com a Fazenda Nacional,

após o vencimento, acrescidos de juros moratórios calculados com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, além de amparar-se em legislação ordinária, não contraria as normas balizadoras contidas no Código Tributário Nacional. (5ª Câmara, Acórdão 105-15211, Sessão de 07/07/2005)

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. (3ª Câmara, Acórdão 103-22197, Sessão de 07/12/2005)

JUROS DE MORA 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. (3ª Câmara, Acórdão 103-22290, Sessão de 23/02/2006)

Assim, tem plena previsão legal a incidência de juros moratórios sobre a multa aplicada, haja vista esta compor o crédito tributário.

No entanto, ressalte-se que, no demonstrativo de juros e multa constante do auto de infração, não há ainda o acréscimo dos juros sobre a parcela referente às multas, mas tão-somente sobre o tributo. Tal acréscimo será apurado a partir da data do vencimento das multas.

Nestes termos, mantenho a incidência do juros sobre a multa de ofício.

4 LANÇAMENTOS REFLEXOS – *CSLL, PIS E COFINS*

Em breve comentário adoto procedimento padrão, entendendo que a ocorrência de eventos que representem, ao mesmo tempo, materialidade de vários tributos, conduzem à obrigatoriedade de constituição dos respectivos créditos tributários. A decisão quanto à ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados.

5 JULGAMENTO CONJUNTO

Com o fito de obter celeridade processual e evitar decisões conflitantes, já que existem outros processos administrativos fiscais fundados nos mesmos Recorrentes e em idêntico Relatório Fiscal (Grupo Restum), pleiteia o julgamento em conjunto, por entendê-los conexos. Justifica seu pleito citando o caput do art. 47 do RICARF.

No entanto, consoante dispõe o inciso II, parágrafo 1, do art. 6, do RICARF, os processos podem ser vinculados por conexão quando "constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido de contribuinte fundamentados em fato idêntico, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos".

Consoante exposto, para que fosse juridicamente factível acolher o pedido da parte, a mesma deveria haver logrado êxito em comprovar que ou (i) referem-se a exigência de mesmo crédito tributário, ou em (ii) pedido de contribuinte fundamentados em fato idênticos; ainda que refiram-se a distintos sujeitos passivos. Porém, nenhum desses fatos foi alegado, muito menos provado, motivo que os rejeito.

Conclusão

Nestes termos, voto por conhecer o Recurso Voluntário por tempestivo, e quanto ao mérito, julgo improcedente o recurso apresentado pela contribuinte, mantendo a aplicação da multa qualificada.

É como voto.

Talita Pimenta Félix - Relatora"

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Redator Ad Hoc para fins de formalização do Acórdão

Voto Vencedor

Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa - Redator Designado

Apesar do brilhante voto da Conselheira Relatora, peço permissão para discordar do seu entendimento em relação à exclusão de todos os responsáveis solidários PESSOAS FÍSICAS da lide em comento. Vejamos os motivos:

Sobre a imputação de responsabilidade solidária às pessoas físicas, por terem interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, a Ilustre Relatora pronunciou-se sustentando que a inclusão de pessoas físicas no polo passivo da obrigação tributária deve vincular – obrigatoriamente os possíveis benefícios econômicos auferidos pelas pessoas relacionados. Assim, por entender que a fiscalização não haveria indicado, de modo satisfatório, o "interesse" das pessoas físicas relacionadas, entendeu pela exclusão dos mesmo em relação ao processo em tela.

Ao contrário do entendimento da Ilustre Relatora, entendo que os elementos probatórios trazidos pela fiscalização, a teor do Relatório Fiscal que demonstra uma série de detalhes relativos ao denominado "Grupo Restum", são provas suficientes à comprovação da participação das pessoas físicas na omissão de receitas perpetratada, com o intuito de fraudar o Erário, objetivando o não pagamento, ou pagamento a menor de tributos.

Assim, coaduno com o posicionamento da DRJ, quando afirma que: "*Todos os fatos apurados e já descritos são causa suficiente à atribuição de responsabilidade aos sócios-administradores do Grupo Restum, pela prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei ou contrato social, nos termos do art. 135, III, do CTN. Há nos autos material probatório dos ilícitos apurados, de modo que está plenamente fundamentada a responsabilização dos sócios."* (*e*-fl. 3398)

Da responsabilização solidária, contudo, deve ser retirada apenas a pessoa física Isabelle Restum, CPF 417.896.25823, tendo em vista que a sua condição de menor de idade na época dos fatos que levaram a cabo a presente autuação. Explico.

Em que pese a patente diferença entre a capacidade tributária independer da capacidade civil das pessoas físicas para sua imposição, isto é, mesmo sendo possível que o menor incapaz seja enquadrado como contribuinte para fins tributários, no caso em espeque, o interesse comum na situação que constitua o fato gerador do tributo reclama a celebração de negócios jurídicos que importem no intuito de fraudar o erário.

Destarte, verifica-se que Isabelle Restum, nascida em 24/09/2005, à época dos fatos sob análise tinha menos de dezesseis anos, o que lhe caracteriza como absolutamente incapaz (art. 3º, I, Código Civil). Sendo assim, a incapacidade civil, embora seja dispensável para a imposição tributária, é causa suficiente para a nulidade do negócio jurídico pactuado pela incapaz, não havendo que se falar em obrigação tributária.

Portanto, apenas em relação a responsabilidade solidária das pessoas físicas, divirjo da Relatora por entender que os elementos probatórios carreados aos autos são suficientes para imputar a responsabilidade às pessoas físicas relacionadas, à exceção de Isabelle Restum, pois sendo o nulo o negócio jurídico por si pactuado, não há que se falar em obrigação tributária.

Assim, voto pela manutenção das pessoas físicas como responsáveis solidárias perante a obrigação tributária em comento, excluindo da lide, unicamente a menor Isabelle Restum, CPF 417.896.25823.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa.