



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



**Processo nº** 19515.720737/2018-16  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1201-005.640 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de novembro de 2022  
**Recorrente** BRASFIO INDUSTRIA E COMERCIO NORDESTE LTDA EM RECUPERACAO JUDICIAL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2013, 2014

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO INICIAL. CASOS EM QUE FICAR COMPROVADO O DOLO, A FRAUDE OU A SIMULAÇÃO OU EM QUE INEXISTA O PAGAMENTO ANTECIPADO. APLICAÇÃO DO ART. 173, I, CTN.

Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial de cinco anos para o Fisco constituir o crédito tributário será contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado (art. 173, I, do CTN), nas seguintes situações: (i) nos casos em que constatado dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte implicado; ou (ii) nas situações em que inexistir o pagamento antecipado do tributo.

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL. TDPF. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) é instrumento de controle interno da Secretaria da Receita Federal, instituído pelo Decreto nº 8.303/2014 e, portanto, eventuais vícios na sua emissão e execução não afetam a validade do lançamento, salvo se restar evidenciado real prejuízo às defesas dos contribuintes.

PRODUÇÃO DE PROVA PERICIAL CONTÁBIL. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

A produção de prova pericial é cabível quando o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado e esteja fora do campo de atuação das autoridades fiscais e julgadoras. A perícia é imprescindível quando a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes e/ou se mostre, justificadamente, necessária para a solução da lide.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ANÁLISE DE CONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Não pode a autoridade lançadora e julgadora administrativa discutir a constitucionalidade de lei em sede administrativa, consoante estabelece o *caput*

do artigo 26-A do Decreto n.º 70.235/1972 e o próprio teor da Súmula CARF n.º 2: “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*”. Isso ocorrendo, significaria declarar, *incidenter tantum*, a inconstitucionalidade da lei tributária que funcionou como base legal do lançamento.

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

Ano-calendário: 2013, 2014

**NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS ANTERIORES À DECLARAÇÃO DE INAPTIDÃO.**

Declarada a inaptidão, as notas fiscais emitidas pela pessoa jurídica inapta devem ser desconsideradas, com os respectivos efeitos jurídico-tributários estendidos a terceiros, ainda que tenham sido emitidas anteriormente à declaração de inaptidão, quando constatado que tais notas fiscais representaram operações irregulares nas quais tomaram parte estes terceiros.

**CUSTOS APROPRIADOS COM BASE EM NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. IMPOSSIBILIDADE. GLOSA.**

As notas fiscais emitidas por firmas inidôneas são inválidas e, portanto, não podem ser reconhecidas como provas para fins de apropriação como custo.

**REGIME DE TRIBUTAÇÃO. ARBITRAMENTO. IMPROCEDÊNCIA.**

Rejeita-se o pleito para que se declare nulo o lançamento efetuado com base no Lucro Real, rechaçando-se a alegação de que toda a contabilidade teria sido desconsiderada, quando resta comprovado que a autoridade fiscal considerou as informações prestadas na DIPJ, aceitando a dedução dos custos e despesas ali informados, sendo de se destacar que a glosa efetivada corresponde apenas a uma parcela dos custos reconhecidos pela pessoa jurídica autuada.

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CRÉDITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.**

A presunção legal de omissão de rendimentos autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o contribuinte, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a origem dos recursos creditados em suas contas de depósitos ou de investimentos.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CARACTERIZAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA. CABIMENTO.**

A apropriação de custos e a tomada de créditos com base em notas fiscais inidôneas, atributo que restou devidamente demonstrado pela fiscalização, caracterizam o evidente intuito de fraude na conduta do sujeito passivo e, em consequência disso, autorizam a aplicação da multa de ofício no percentual qualificado de 150% (cento e cinquenta por cento), nos termos do artigo 44, §1º, da Lei n.º 9.430/96.

**CSLL, PIS E COFINS. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.**

Aplica-se à tributação reflexa da CSLL, do PIS e da Cofins, no tocante à omissão de receita apurada com base em depósitos bancários de origem não comprovada, a mesma causa de decidir adotada em relação ao lançamento do IRPJ, medida a ser adotada em razão da estreita relação de causa e efeito ostentada pelos tributos acima mencionados.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)**

Ano-calendário: 2013, 2014

NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. GLOSA DO CUSTO. TRIBUTAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL. PAGAMENTO SEM CAUSA. TRIBUTAÇÃO DO IRRF. POSSIBILIDADE.

A glosa de custo ou despesa, baseada em nota fiscal inidônea é compatível com o lançamento reflexo do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) motivado pelo pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que haja a comprovação por parte da autoridade fiscal, do efetivo pagamento.

**IRRF. PAGAMENTO PARA BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU SEM CAUSA. PRESUNÇÃO. PROVA.**

A exigência do IRRF previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 (35%) tem natureza de presunção legal, ou seja, a partir de um fato conhecido (o pagamento) e da negativa do fiscalizado em informar o destinatário ou a real origem econômica do pagamento, a lei permite a exigência do tributo de quem fez o pagamento, por uma presunção de omissão de receita por parte do destinatário do pagamento, associada a uma substituição tributária. Nesse viés, a fiscalização não está obrigada a rastrear a utilização do pagamento e o contribuinte pode afastar a acusação fiscal ao demonstrar que não houve o pagamento (negativa do fato conhecido) ou ao apontar, cumulativamente, o destinatário do pagamento e a sua real origem econômica.

**IRRF. PAGAMENTO PARA BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU SEM CAUSA. QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. FRAUDE. NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS.**

A multa de ofício deve ser qualificada quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar a infração, praticando ato que não faz parte do núcleo da ação que concretizou a infração. A emissão de notas fiscais inidôneas e a interposição de terceiros para iludir a realização de pagamentos, além dos atos que materializam a infração (omissão), é ato que exterioriza e evidencia o dolo do contribuinte, dando ensejo à qualificação da multa de ofício, mesmo no caso de presunção legal de omissão.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2013, 2014

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 135 DO CTN. ESPECIFICAÇÃO DE ATOS ANTIJURÍDICOS.

A identificação de atos específicos praticados pelo imputado de responsabilidade tributária é dispensável quando o quadro fático aponta para infrações à lei que fazem parte da própria estratégia da empresa, o que estaria

ao alcance dos seus dirigentes. Assim, em tal situação, a responsabilidade dos dirigentes é devida não apenas pela prática de um ato específico, mas pela omissão diante de atos sabidamente ilegais, ainda que praticados por terceiros, mas que possuíam a obrigação legal de impedi-los.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. IRRF. ARTIGO 135, III, DO CTN. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOA.**

A imputação de pagamentos, realizados com recursos próprios do contribuinte, a empresa que não possui personalidade de fato, servindo apenas como meio para iludir a Administração Tributária, dá ensejo à responsabilização tributária de seu administrador sobre as infrações tributárias apuradas, nos termos do artigo 135, III, do CTN.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 124, I, DO CTN.**

O artigo 124, I, do CTN cria uma hipótese de responsabilidade tributária dirigida para aqueles que, em princípio, não estão formalmente no polo passivo da relação tributária, por não serem contribuintes, mas possuem elementos matérias suficientes para responder, igualmente, pelo crédito tributário constituído, o chamado interesse comum.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. IRRF. ARTIGO 124, I, DO CTN. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOA.**

A imputação de pagamentos, realizados com recursos próprios do contribuinte, a empresa que não possui personalidade de fato, servindo apenas como meio para iludir a Administração Tributária, dá ensejo à responsabilização tributária das demais pessoas jurídicas que participaram do artifício sobre as infrações tributárias apuradas, nos termos do artigo 124, I do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencida a Conselheira Gisele Barra Bossa (relatora), a qual proferiu o seu voto na sessão inaugural para este feito, cujo julgamento foi suspenso por pedido de vistas. Retornando o julgamento na presente sessão, considerando que a relatora não mais compõe o Colegiado, a Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz foi designada redatora *ad hoc* do acórdão e o Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque foi designado redator do voto vencedor. A Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz não votou em razão de ocupar a cadeira da então relatora, a qual já havia proferido o seu voto.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente e redator designado

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz – Redatora *ad hoc*

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gisele Barra Bossa (relatora), Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Sérgio Magalhães Lima, Viviani Aparecida Bacchmi e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

## **Relatório**

O Presidente da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, no uso das atribuições conferidas pelo art. 17, III, do Anexo II do RICARF, designou-me para formalizar o presente acórdão, tendo em vista que a Conselheira-Relatora, Gisele Barra Bossa, não o fez, por ter deixado de integrar o Colegiado.

Assim, reproduzo, na íntegra, o relatório disponibilizado pela referida Conselheira no repositório oficial do CARF, o qual se segue.

1. Trata-se de processo administrativo decorrente de autos de infração lavrados para a cobrança do IRPJ, no valor de R\$ 9.256.769,25 (fls. 2914/2938), da CSLL, no valor de R\$ 6.124.904,70 (fls. 2949/2977), de PIS, no valor de R\$ 363.264,66 (fls. 2978/2986), de COFINS, no valor de R\$ 1.673.219,24 (fls. 2987/2995), do IRRF, no valor de R\$ 26.409.034,98 (fls. 2996/3035), acrescidos de multa de ofício de 150% e de juros de mora.

2. No mais, também foram lavrados autos de infração de glosas de crédito do PIS (fls. 3036/3042) e de glosas da COFINS (fls. 3043/2049).

3. Além do devedor principal BRASFIO INDÚSTRIA E COMÉRCIO NORDESTE S/A, também foram inseridos no polo passivo da relação jurídico tributária, na forma de devedores solidários, os seguintes contribuintes: ATHOS TIZZIANI FILHO, CPF 602.805.658-87; GUAÇU CABOS INDÚSTRIA E COMÉRCIO - EIRELI, CNPJ 03.946.203/0001-63; GUILHERME ALMEIDA PRADO TIZZIANI, CPF 269.253.578-26; e GUSTAVO ALMEIDA PRADO TIZZIANI, CPF 299.161.098-00.

4. A descrição exaustiva do procedimento fiscal se encontra evidenciada em Relatório Fiscal de fls. 3052/3081. Para plena compreensão das principais circunstâncias fáticas, vale transcrever os seguintes trechos constantes do relatório da r. decisão de piso (e-fls. 17016 e ss.):

### **RELATÓRIO FISCAL**

Os fatos a serem narrados resultaram de supostas relações comerciais e/ou financeiras entre a BRASFIO INDÚSTRIA E COMÉRCIO NORDESTE S/A (doravante BRASFIO) e a pessoa jurídica SOHO BRIGHTON METAIS EIRELI, CNPJ 05.825.925/000195 (daqui por diante SOHO).

Será comprovada a inidoneidade dos documentos fiscais emitidos pela SOHO e a inexistência das operações neles discriminadas. Os fatos foram verificados no decorrer

dos trabalhos executados com base no Termo de Distribuição de Procedimentos Fiscais (TDPF) n.º 081900-2017-00918-8 [doc 1].

#### **Da inexistência da empresa Soho Brighton**

A SOHO teve o seu CNPJ baixado através do processo n.º 19515.720498/2018-96 [DOC 2] em consequência da constatação, pela fiscalização, da ausência de patrimônio e da incapacidade operacional que a possibilitassem exercer o seu objeto, medida que foi adotada em razão dos seguintes fatos:

- não houve comprovação da integralização do Capital Social da empresa SOHO, conforme estabelecido em alteração contratual registrada na JUCESP. A suposta integralização ocorreu dois anos após a data prevista no documento societário e foi supostamente realizada Pessoa Jurídica já dissolvida;
- a SOHO não declarou e não recolheu impostos no período;
- sua movimentação financeira se mostrou incompatível com o volume de notas fiscais de venda emitidas;
- a capacidade de seus estabelecimentos se mostrou incompatível, tanto em relação ao volume de mercadorias que supostamente entraram e saíram dos mesmos, como em relação aos estoques supostamente existentes;
- o reduzido quadro de empregados e os gastos ínfimos com energia elétrica, água, armazenagem e transporte também se mostraram incompatíveis com as operações espelhadas nos documentos fiscais;
- a SOHO emitiu, entre 2013 e 2014, notas fiscais de venda que totalizaram, aproximadamente, R\$ 950 milhões, em uma suposta movimentação de 162 mil toneladas de produtos, frente a uma movimentação financeira, a crédito, de aproximadamente R\$ 480 milhões, através de 5 (cinco) estabelecimentos (2 em SP, RJ, SC e AL), tudo isso com apenas 4 (quatro) empregados, todos exercendo funções administrativas;
- a SOHO teve a Inscrição Estadual de seus estabelecimentos, localizados no Estado de São Paulo, tornada nula por simulação de existência de estabelecimentos através do processo 19606-62717/2015 [DOC 3], a Inscrição Estadual 149.824.132.119, referente ao CNPJ 05.825.925/0001 foi tornada NULA, com efeitos a partir de 01/10/2007 e a Inscrição Estadual 145.513.391.119, referente ao CNPJ 05.825.925/0002-76, foi tornada NULA, com efeitos a partir de 02/08/2012;
- no procedimento administrativo que resultou na decretação da nulidade das inscrições estaduais acima referidas, a Secretaria de Fazenda acrescentou que, além de não ter condições de armazenagem e de movimentação de mercadorias, a empresa apresentou estoques com saldos negativos ao longo dos anos, ausência de recolhimento de ICMS nos últimos cinco anos e suposta entrada de mercadorias de contribuintes inexistentes ou em situação irregular perante o fisco.

#### **Das (supostas) operações comerciais e operações financeiras**

Nos período objeto da ação fiscal, 75,4% dos fornecedores da SOHO tiveram suas inscrições estaduais tornadas nulas ou possuem o CNPJ nulo, baixado ou inapto, sendo que algumas delas possuem súmula de declaração de documentação tributariamente ineficaz.

Em todos os casos foi verificada a interposição de pessoas no quadro societário e/ou simulação de estabelecimento.

Consequentemente, as supostas operações realizadas por essas empresas estão amparadas por documentos fiscais inidôneos.

O quadro a seguir quantifica os totais de notas fiscais emitidas por fornecedores nas situações acima referidas, que tiveram a SOHO como destinatária dos produtos nos anos de 2013 e 2014:

| CNPJ do Contribuinte | Nome do Contribuinte  | Valor das Notas Fiscais emitidas tendo a SOHO como destinatária nos anos calendário 2013 e 2014 |               |
|----------------------|---|---|---------------|
| 34.293.761/0001-09   | DEPOSITO DE METAIS PRAIA DE ESPINHO LTDA                    | 316.054.612,67  |               |
| 13.458.069/0001-05   | METAIS DESCK - ATACADISTA COMERCIAL LTDA                    | 149.559.595,71  |               |
| 13.961.787/0001-08   | POINT DOS METAIS ATACADISTA COMERCIAL LTDA                  | 88.393.925,12   |               |
| 30.046.296/0001-42   | Depósito de Metais Sanjoenense Ltda                         | 59.281.283,16   |               |
| 17.130.582/0001-23   | BR METALS COMERCIO DE METAIS LTDA                           | 50.313.223,21   |               |
| 17.168.695/0001-18   | ADALTEX COMERCIAL DE METAIS EIRELI                          | 9.391.466,10  |               |
| 20.491.417/0001-01   | METAL FUSION TECHNOLOGY                                     | 8.850.788,59  |               |
| 20.487.105/0001-24   | Stone Chemical Company                                      | 7.228.920,89  |               |
| 19.991.982/0001-59   | Votorantim Steel Construcao e Comercio de Metais Eireli     | 5.252.997,60  |               |
| 18.409.275/0001-49   | Elephant Trade Chemicals and Metals Eireli                  | 3.860.471,88  |               |
| 64.746.019/0001-64   | Siderurgica Votorantim Distribuicao e Comercio de Metais    | 3.523.710,45  |               |
| 19.142.031/0001-05   | Albertini do Brasil Metais Eireli - ME                      | 3.291.459,84  |               |
| 19.421.851/0001-36   | EN Carton Comercio de Papel Papelao Embalagens Eireli       | 2.500.022,00  |               |
| 18.411.576/0001-07   | Skyfall Trade Imp Distribuicao e Com Maquinas Metais Eireli | 2.374.198,47  |               |
| 19.288.468/0001-51   | Pocottiolla Comercio de Metais Eireli                       | 2.237.459,88  |               |
| 18.380.010/0001-85   | BLUE BENZ INTERNATIONAL TRADE METAIS EIRELI                 | 2.072.251,52  |               |
| 19.463.556/0001-42   | CHRISTOFOLETTI COMERCIO DE METAIS EIRELI - EPP              | 1.326.933,00  |               |
|                      | <b>SOMA</b>   | <b>715.513.320,09</b>   | <b>75,4%</b>  |
|                      | <b>DEMAIS FORNECEDORES</b>                                  | <b>233.793.671,16</b>   | <b>24,6%</b>  |
|                      | <b>TOTAL</b>  | <b>949.306.991,25</b>   | <b>100,0%</b> |

Além da inidoneidade dos documentos fiscais emitidos pela empresas acima listadas, a SOHO não efetuou nenhum pagamento que pudesse justificar a aquisição das mercadorias constantes das notas fiscais, o que reforça a inexistência das operações.

Na sequência, a Autora do Procedimento discriminou as situações de cada um desses fornecedores. Pela repetição dos casos, neste documento efetuaremos a reprodução do que registrado para os dois principais fornecedores:

- Depósito de Metais Praia do Espinho (CNPJ: 34.293.761/0001-09): teve sua Inscrição Estadual – IE desativada de ofício, pela Secretaria de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro, a partir de 10/11/1977 (abertura) e teve declarada pela RFB a inidoneidade de Notas Fiscais emitidas. Regularmente intimada NÃO comprovou a realização das operações com a SOHO. [DOC 4]
- Metais Desck – Atacadista Comercial Ltda (CNPJ: 13.458.069/0001-05): teve sua Inscrição Estadual – IE desativada de ofício, pela Secretaria de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro e CNPJ anulado pela negativa da titularidade do sócio e uso de documento de identificação falsificado na sua constituição. [DOC 5]

#### Das vantagens do esquema

A análise da movimentação bancária da SOHO (obtida através das Requisições de Movimentação Financeira n.ºs: 0819000-2017-00120-9, 0819000-2017-00121-7 e 0819000-2017-00122-5), demonstra que os recursos creditados em suas contas bancárias vinham de empresas que queriam justificar a suposta compra de mercadorias por ela vendidas. A saída da maioria destes recursos financeiros, conforme informado anteriormente, não foi para os supostos fornecedores da SOHO, mas pulverizada para diversas outras empresas e empresários do ramo de metais e sucatas.

Assim, as Notas Fiscais emitidas pela SOHO serviram para encobrir o fornecimento de mercadorias de empresas do ramo de metais e sucatas que não emitiram Nota Fiscal, desonerando-os do pagamento de tributos incidentes sobre as vendas e receitas, caracterizando sonegação fiscal.

Foi possível identificar operações onde a SOHO "cobrava" uma comissão de 2% para emitir a nota fiscal e direcionar os recursos creditados pelo "cliente" por conta e ordem. Com isso, os recursos que ingressaram na SOHO saíam, deduzidos da "comissão" no mesmo dia para pagar empresas/empresários do ramo de metais e sucatas e, em algumas situações, retornando à própria empresa ou a seu sócio através da utilização de uma conta corrente de passagem em outra empresa interposta.

Dos 24,6% fornecedores restantes (conforme consta da planilha acima apresentada), 13,3% se referem a contribuintes de um mesmo Grupo Econômico, o Grupo Melo, do qual também fazem parte Depósito de Metais Praia do Espinho, Depósito de Metais Sanjoanense Ltda e BR Metals Comercio de Metais Ltda, que são empresas citadas, dentre os fornecedores inidôneos da SOHO relacionados pela Fiscalização.

As empresas deste Grupo figuram nos documentos fiscais da SOHO tanto como clientes como fornecedores. O fluxo de recursos financeiros entre a SOHO e estas empresas é irrisório e totalmente incompatível com o que está espelhado nos referidos documentos, indicando ter ocorrido troca de notas fiscais para geração de créditos de tributos. Destaca-se que essas empresas possuíam o mesmo contador, o que facilitou o controle de emissão dessas notas fiscais.

Os demais fornecedores são empresas que utilizaram a SOHO como empresa interposta, simulando circulações de mercadorias, de forma a suportar o ICMS devido na venda e gerar créditos aos adquirentes, tratando-se de situação relacionada, principalmente, com tarugos e lingotes de alumínio, produtos que são utilizados como matéria prima para produção de laminados.

A simulação da circulação ocorreu em função do artigo 400 - D do Decreto 49.612, de 23 de maio de 2005, do Governo do Estado de São Paulo (RICMS-SP) que difere o lançamento do imposto nas operações internas.

Para a obtenção das vantagens citadas, várias operações eram simuladas nas formas a seguir apresentadas:

- a mercadoria vendida pela SOHO dentro do Estado de São Paulo era simulada como se originária do Rio de Janeiro, de forma a gerar créditos ao adquirente;
- o importador de tarugo de alumínio de Santa Catarina utilizava a SOHO para simular a circulação dessa mercadoria no Estado de São Paulo, ida e volta, para posteriormente vendê-la dentro do Estado de Santa Catarina, desonerando-se, com isso, de uma alíquota de 13% de ICMS, correspondente a diferença entre as alíquotas de 4% pagas na importação e 17% na venda a contribuinte no mesmo Estado;
- o contribuinte de São Paulo realizava uma venda de lingotes e tarugos para outro Estado, utilizando a SOHO de São Paulo como sua adquirente e posterior

vendedora ao cliente final, desonerando o contribuinte do ICMS, já que na venda para a SOHO havia o “diferimento” do tributo.

No caso de sucata há a suspensão do PIS e da Cofins (arts. 47 e 48 da Lei nº 11.196/2005), enquanto a sua venda dentro do Estado está sujeita a diferimento do ICMS (RICMS-SP art 392).

Para contribuintes situados em outro Estado da Federação, considerando a ausência do diferimento do ICMS para vendas de sucatas interestaduais, ocorria a emissão de notas fiscais de sucata para acobertar vendas de mercadorias por contribuintes situados nestes Estados, sem a emissão de nota fiscal, de forma a produzir creditamento de ICMS ao adquirente situado no mesmo Estado. Destaca-se que as operações envolvendo o ICMS, por ser um imposto calculado “por dentro”, provocam reflexos nos demais impostos incidentes sobre a venda, a saber: PIS/COFINS e IPI.

A Fiscalização destacou, ainda, a emissão sequencial de notas fiscais, com poucas horas de diferença. A diferença entre o valor das notas de entrada e saída na SOHO não cobriam a diferença de impostos devidos. Nas supostas operações, a SOHO apurava sistematicamente prejuízos.

#### **Das normas técnicas envolvidas**

Após citar as normas da ABNT aplicáveis aos produtos constantes das notas fiscais emitidas pela SOHO, a Autora do Procedimento afirmou ser temerário manter relações comerciais com uma empresa, como a SOHO, que não possui condições de atender a estes padrões ou que apresente certificados de qualidade em nome de terceiros, a não ser que o adquirente dos produtos tenha certeza da verdadeira origem dos mesmos.

Acrescentou que as empresas produtoras/laminadoras de tarugos e lingotes efetuam marcações nos seus produtos de forma a permitir a sua rastreabilidade e atestar sua qualidade. Em consequência, não há como negar o conhecimento da verdadeira origem dos produtos pelo cliente e alegar que transacionou com a SOHO de boa-fé.

#### **Da conclusão – Ação fiscal SOHO**

Os fatos descritos evidenciam a impossibilidade da ocorrência das citadas operações comerciais (inexistência de fornecedores, equipamentos, funcionários e local para armazenamento) e a impossibilidade de circulação de mercadorias acobertadas pelos documentos fiscais emitidos pela SOHO (falsidade documental/ideológica), demonstrando, em tese, a prática de crimes contra a ordem tributária, conforme disposto no art. 1º, incisos II, III e IV da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

A SOHO foi utilizada por diversos interessados como veículo para obtenção de créditos fictícios de tributos (ICMS, IPI, PIS e COFINS), sonegação fiscal – com a redução na Base de Cálculo do IR e CSLL pela inserção de custos inexistentes decorrentes de compras fictícias - (Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965), formação de caixa dois e desvios de recursos para os sócios ou terceiros.

#### **Das ações fiscais vinculadas realizadas**

Em razão dos fatos narrados, foram realizadas diligências fiscais nos clientes da SOHO e beneficiários de recursos financeiros dessa Empresa, os quais foram intimados a comprovar a realização das operações espelhadas nas notas fiscais emitidas ou justificar a causa dos valores recebidos.

Em relação aos beneficiários (empresas e empresários do ramo de metais e sucatas), não houve justificativa para o recebimento dos valores. Alguns, inclusive, reconheceram a venda de mercadorias sem emissão de nota fiscal.

Em relação aos "clientes" diligenciados, a maioria apresentou uma relação comercial bastante informal com a SOHO, sendo que, na maior parte dos casos, as supostas negociações ocorreram verbalmente, por telefone. Não havia contrato nem orçamento prévio e nem visita nas dependências da SOHO. Logo, sob esta justificativa, não foram apresentadas as comprovações relativas a realização dessas operações. Em comum verificamos o pouco caso dos clientes com relação a origem das mercadorias e a falta de um controle relativo ao recebimento dessas mercadorias (peso, qualidade do material adquirido).

#### **Do relacionamento entre a BRASFIO e a SOHO**

Por meio da extração de Notas Fiscais Eletrônica, anos de 2013 e 2014, foi apurado que a filial da BRASFIO de CNPJ 12.770.558/0003-05 supostamente adquiriu mercadorias da SOHO, cujo valor totalizou R\$ 63.239.023,42 (Anexo I, fls. 2847/2851).

Ao considerar a movimentação financeira da SOHO, a Fiscalização verificou que a BRASFIO efetuou transferências bancárias para a SOHO no total de R\$ 26.239.006,28 (Anexo II, fls. 2852/2858) e, em contrapartida, neste mesmo período a SOHO transferiu para a BRASFIO no montante de R\$ 5.878.350,12 (Anexo III, fl. 2859).

#### **A empresa BRASFIO IND. E COM. NORDESTE S/A**

Obteve sua inscrição no CNPJ em 28/09/1987, tem como objeto social o comércio de materiais elétricos e informa o CNAE 27.33-3/00 - fabricação de fios, cabos e condutores elétricos isolados. Possui, desde 2001, a filial 12.770.558/0003-05, atualmente situada em Limeira/SP. Apresenta como administrador, desde 16/09/2004, o Sr. Athos Tizziani Filho, CPF 602.805.658-87.

Conforme consta da DIPJ do ano-calendário 2013 e da ECF de 2014, nos referidos períodos a pessoa jurídica foi tributada no IRPJ e na CSLL pelo lucro real trimestral. No ano de 2013, informou existir um saldo anterior de prejuízo acumulado de R\$ 44.580.184,00.

Quanto aos anos de 2013 e 2014, voltou a apresentar resultados negativos em todos os trimestres:

| Trimestre/Ano | Receita Bruta | Lucro Líquido antes do IRPJ e CSLL | Trimestre/Ano | Receita Bruta | Lucro Líquido antes do IRPJ e CSLL |
|---------------|---------------|------------------------------------|---------------|---------------|------------------------------------|
| 1º Trim/2013  | 27.202.358,00 | -2.396.596,00                      | 1º Trim/2014  | 28.114.573,02 | -3.863.956,37                      |
| 2º Trim/2013  | 31.013.798,00 | -80.317,00                         | 2º Trim/2014  | 29.665.613,90 | -3.341.650,86                      |
| 3º Trim/2013  | 35.050.923,00 | -19.665,00                         | 3º Trim/2014  | 28.840.180,12 | -5.790.068,50                      |
| 4º Trim/2013  | 27.623.197,00 | -160.520,00                        | 4º Trim/2014  | 26.347.266,14 | -2.641.630,12                      |

Nas Declarações de Informações sobre a Movimentação Financeira (DIMOF), foram encontradas as seguintes informações:

| DIMOV   | 2013           | 2014           |
|---------|----------------|----------------|
| Débito  | 195.731.799,09 | 185.602.127,81 |
| Crédito | 196.098.679,02 | 183.988.941,21 |

No relacionado ao PIS e à Cofins, foram apurados saldos credores das duas contribuições nos DACONs de janeiro a maio de 2013. Todavia, para o período de junho a dezembro de 2013 os DACONs foram apresentados sem qualquer apuração para o PIS e para a Cofins, "zerados", portanto, procedimento que se repetiu nas Escriturações Fiscais Digitais (EFD - Contribuições) do período de janeiro a dezembro de 2014.

Conforme apurado nas Notas Fiscais Eletrônicas, obtidas a partir das Escriturações Contábeis Digital - ECD, nos anos de 2013 e 2014 a BRASFIO adquiriu mercadorias para industrialização e revenda em operações com os seguintes principais fornecedores:

| CNPJ (8 dígitos) | Nome do Fornecedor                   | Descrição CFOP      | CNPJ (8 dígitos) do Participante | Nome do Adquirente | Total das Notas Fiscais |
|------------------|--------------------------------------|---------------------|----------------------------------|--------------------|-------------------------|
| 61554028         | CECIL S/A LAMINAÇÃO DE METAIS        | Venda de produção   | 12770558                         | BRASFIO            | 65.045.301,42           |
| 05825925         | SOHO & BRIGHTON METALS - EIRELI      | Venda de mercadoria | 12770558                         | BRASFIO            | 63.239.023,42           |
| 50296896         | PLASINCO LTDA.                       | Venda de produção   | 12770558                         | BRASFIO            | 22.978.476,87           |
| 60398369         | PARANAPANEMA S/A                     | Venda de produção   | 12770558                         | BRASFIO            | 21.001.299,82           |
| 07281811         | GENERAL IND.E COM. PROD.POLIMERICOS  | Venda de produção   | 12770558                         | BRASFIO            | 11.275.951,75           |
| 14972021         | NATIVA METAIS COM COND ELÉTRICOS     | Venda de mercadoria | 12770558                         | BRASFIO            | 10.583.162,00           |
| 07282976         | G & O INDUSTRIA E COMERCIO LTDA - ME | Venda de mercadoria | 12770558                         | BRASFIO            | 5.726.203,34            |

A SOHO foi o segundo maior fornecedor da BRASFIO, no período em questão.

Prosseguindo, a Representante Fazendária apresentou, a título de exemplo, demonstrativo contendo algumas notas fiscais de produtos adquiridos pela SOHO de fornecedores inidôneos, como antes apresentado, que nas mesmas quantidades e datas foram vendidos para a BRASFIO:

| Data Emissão | CNPJ Fornecedor | Fornecedor                    | Estado | Nº Nota | CFOP | Valor Item | CNPJ Cliente | Cliente         | Estado | Quantidade | Unidade |
|--------------|-----------------|-------------------------------|--------|---------|------|------------|--------------|-----------------|--------|------------|---------|
| 19/03/2013   | 13.458.069      | METAIS DESCK                  | RJ     | 1.168   | 6102 | 332.553,20 | 05.825.925   | SOHO & BRIGHTON | SP     | 17.860,00  | KG      |
| 19/03/2013   | 05.825.925      | SOHO BRIGHTON                 | SP     | 4.116   | 5102 | 339.340,00 | 12.770.558   | BRASFIO         | SP     | 17.860,00  | KG      |
| 24/04/2013   | 34.293.761      | Dep. Metais Praia do Espinho  | RJ     | 9.980   | 6102 | 296.589,60 | 05.825.925   | SOHO & BRIGHTON | SP     | 15.920,00  | KG      |
| 24/04/2013   | 05.825.925      | SOHO BRIGHTON                 | SP     | 4.384   | 5102 | 302.480,00 | 12.770.558   | BRASFIO         | SP     | 15.920,00  | KG      |
| 29/07/2013   | 05.457.011      | RIO RECIBRAS                  | RJ     | 4.873   | 6102 | 221.838,68 | 05.825.925   | SOHO & BRIGHTON | SP     | 11.914,00  | KG      |
| 29/07/2013   | 05.825.925      | SOHO BRIGHTON                 | SP     | 5.232   | 5102 | 226.366,00 | 12.770.558   | BRASFIO         | SP     | 11.914,00  | KG      |
| 23/08/2013   | 13.458.069      | METAIS DESCK                  | RJ     | 1.434   | 6102 | 491.197,50 | 05.825.925   | SOHO & BRIGHTON | SP     | 25.650,00  | KG      |
| 23/08/2013   | 05.825.925      | SOHO BRIGHTON                 | SP     | 5.470   | 5102 | 501.457,50 | 12.770.558   | BRASFIO         | SP     | 25.650,00  | KG      |
| 25/11/2013   | 10.430.740      | IBM Ind. Brasileira de Metais | RJ     | 404     | 6102 | 256.382,72 | 05.825.925   | SOHO & BRIGHTON | SP     | 12.232,00  | KG      |
| 25/11/2013   | 05.825.925      | SOHO BRIGHTON                 | SP     | 6.630   | 5123 | 261.642,48 | 12.770.558   | BRASFIO         | SP     | 12.232,00  | KG      |
| 27/11/2013   | 18.409.275      | Elephant Trade Chemicals      | SP     | 194     | 5102 | 341.019,20 | 05.825.925   | SOHO & BRIGHTON | SP     | 16.270,00  | kg      |
| 27/11/2013   | 05.825.925      | SOHO BRIGHTON                 | SP     | 6.682   | 5102 | 348.015,30 | 12.770.558   | BRASFIO         | SP     | 16.270,00  | KG      |
| 27/01/2014   | 34.293.761      | Dep. Metais Praia do Espinho  | RJ     | 13.067  | 6102 | 274.012,00 | 05.825.925   | SOHO & BRIGHTON | SP     | 12.200,00  | KG      |
| 27/01/2014   | 05.825.925      | SOHO BRIGHTON                 | SP     | 7.260   | 5123 | 279.624,00 | 12.770.558   | BRASFIO         | SP     | 12.200,00  | KG      |

De acordo com os NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul) constantes das notas fiscais emitidas para os seus maiores clientes, a Fiscalização verificou que as principais matérias primas adquiridas pela BRASFIO foram vergalhões, arames, desperdícios, resíduos e sucatas de cobre. Os principais produtos vendidos foram fios e cabos de cobre.

Através dos fluxos das notas fiscais, também foi constatado que a BRASFIO filial acima citada supostamente encaminhava as mercadorias adquiridas da SOHO para industrialização na empresa Guaçu Cabos Indústria e Comércio Ltda - CNPJ 03.946.203/0001-63, situada em Mogi das Cruzes/SP, cujos sócios administradores, até 20/05/2016, foram Guilherme Almeida Prado Tizziani e Gustavo Almeida Prado

Tizziani, ambos filhos de Athos Tizziani Filho, responsável pela BRASFIO. Os produtos industrializados pela GUAÇU eram por ela encaminhados aos clientes da BRASFIO, por conta e ordem.

### **Dos procedimentos fiscais**

Em 06/02/2018, foi iniciada a diligência fiscal na BRASFIO (autorizada pelo TDPF-D nº 08.1.90.00-2018-00052-4). Na ocasião, a empresa foi intimada apresentar a documentação hábil para comprovar as transações realizadas com a empresa SOHO (pedidos de compra, fretes, comprovantes de recebimento das mercadorias e de pagamento, contabilizações, etc).

Em resposta, a demandada apresentou planilha contendo as notas fiscais de compras e seus respectivos pagamentos. Salientou que alguns pagamentos foram efetuados por conta e ordem da SOHO a diversas empresas, mas que ficou um saldo sem comprovação de pagamento, cujos valores foram negociados com desconto para pagamento de valores em atraso. Apresentou comprovantes de transporte efetuado por autônomos (RPA) e conhecimentos de transporte rodoviário emitidos por empresas transportadoras. Também apresentou os TEDs dos pagamentos das notas fiscais de compras. Acrescentou que as negociações eram feitas por telefone, sem a formulação de qualquer contrato de fornecimento de materiais, nem pedidos de compra ou documento equivalente. Que os contatos eram mantidos com empregada da SOHO de nome Cleide Ordonio.

Informou, ainda, que as matérias primas compradas da SOHO eram remetidas para industrialização sob encomenda, com a emissão de nota fiscal de remessa para industrialização, à empresa GUAÇU, que efetuada a industrialização e retornava os produtos acabados (fios e cabos elétricos NCM 8544.4900) para a BRASFIO, que os comercializava por meio de sua filial para todo o território nacional.

Destacou que a contabilização das operações não foi apresentada em razão de ter sido efetuada troca de sistema de ERP em 2015, mas que houvera a regular apresentação da ECD dos anos de 2013 e de 2014.

No demonstrativo apresentado, a BRASFIO informou os pagamentos realizados à SOHO e também os pagamentos realizados por conta e ordem. Neste último caso, conforme consta do Anexo IV, fls. 2847/2851, as beneficiárias dos recursos foram as seguintes empresas: K & G Sucatas Ltda - ME, no total de R\$ 7.294.270,74); Ticon Comércio de Metais Ltda - ME, no total de R\$ 3.472.521,66; HUSKY Comércio de Metais Ferrosos e Não Ferrosos EIRELI, no total de R\$ 11.358.741,19; e Bobimar Comércio de Metais Ltda, no total de R\$ 680.812,93.

Aludido demonstrativo também informa as notas fiscais que deixaram de ser quitadas, mencionadas na resposta da empresa como "desconto para pagamentos em atraso", cujo montante totalizou R\$ 12.815.539,14. Normalmente o desconto é para pagamento antecipado, ressaltou a Autoridade Fiscal.

Ainda foi verificado, através do demonstrativo pela BRASFIO apresentado, que geralmente a quitação de uma nota fiscal ocorria através de vários pagamentos, cujos valores eram realizados sem qualquer ordem cronológica, ocorrendo, inclusive, pagamentos de nota fiscal com data de emissão mais recente em detrimento a uma nota fiscal mais antiga. Informou que essa forma de pagamento (parcelada) não foi informada na maioria das notas fiscais e que, quando informada no campo (faturas/duplicata), nem sempre correspondeu aos pagamentos realizados.

A título de exemplo, a Fiscalização registrou que no Anexo V, fls. 2867/2869, promoveu a juntada de notas fiscais quitadas sem ordem cronológica e parceladas, cujos documentos fiscais não contemplaram referida informação.

Ao se ater aos documentos relativos ao transporte das mercadorias do estabelecimento da SOHO para o estabelecimento da GUAÇU, a AFRFB afirmou que a BRASFIO apresentou RPAs sem qualquer assinatura e GFIP mensais que apenas informam remuneração de trabalhadores e as correspondentes contribuições previdenciárias, com o que não se prestam para comprovar o transporte das mercadorias.

Quanto a 2 (dois) Conhecimentos de Transporte Eletrônicos pela BRASFIO apresentados, emitidos pela Sfera Transportes e Logística Eireli, no valor de R\$ 900,00, e pela Wtar Transporte Rodoviários Ltda, no valor de R\$ 800,00, em que é informado que as mercadorias foram transportadas da SOHO para a filial da BRASFIO em São Paulo ou para a GUAÇU em Mogi das Cruzes, foi informado que os campos relativos ao recebimento das mercadorias (nome, RG, datas de saída/chegada e assinatura) sem encontravam em branco, sem qualquer informação. Acrescentou que a filial da BRASFIO é apenas um escritório administrativo, sem espaço para armazenagem de mercadorias. Por tais razões, estabeleceu que os documentos apresentados não comprovam os serviços de fretes.

Em 03/08/2018, a Fiscalização voltou a solicitar a apresentação da documentação comprobatória do transporte das mercadorias da SOHO para a GUAÇU, de contrato referente à industrialização por encomenda, além da justificativa para as transferências bancárias realizadas pela SOHO para a BRASFIO no total de R\$ 5.878.350,12.

Voltaram a ser apresentados RPAs sem assinatura, comprovantes de depósitos bancários feitos para motoristas cujos valores não batem com aqueles informados em GFIPs, além de contrato entre a BRASFIO e a GUAÇU, referente à industrialização sob encomenda, tendo sido destacado que os sócios desta última empresa eram o Sr. Gustavo Almeida Prado Tizziani e Guilherme Almeida Prado Tizziani, ambos filhos do Sr. Athos Tizziani Filho, responsável pela BRASFIO.

Sobre os valores recebidos da SOHO, no total de R\$ 5.878.355,52, a BRASFIO informou que se tratavam de retorno de adiantamentos efetuados à SOHO, em razão da falta de entrega de mercadorias por parte desta empresa. Acrescentou que esses adiantamentos, realizados no período 10/2012 a 01/2013, tinham sido depositados na conta da empresa HUSKY, por conta e ordem da SOHO. A BRASFIO apresentou comprovantes bancários relativos a esses depósitos.

Após a Fiscalização tecer alguns comentários sobre a forma de contabilização dos créditos que a BRASFIO recebeu da SOHO, concluiu que a BRASFIO não conseguiu comprovar a justificativa apresentada (retorno de adiantamentos), sendo certo que os registros contábeis realizados demonstram a existência de uma dívida da Autuada para com a SOHO.

Foi registrado que por meio de diligência fiscal foi tomada a oitiva da empregada da SOHO Cleide Odonio que declarou que era exclusivamente responsável pela emissão das notas fiscais da empresa, que nos e-mails trocados entre a BRASFIO e a SOHO, era solicitado para a acima mencionada senhora que efetuasse o faturamento de notas fiscais, cujos dados eram previamente definidos pela BRASFIO. Segundo considerado, esta situação ratifica o entendimento "de que a SOHO era apenas uma noteira".

Consta ainda do Relatório fiscal a formulação de intimações para as transportadoras Wtar Transportes Rodoviários Ltda e Sfera Transportes e Logística Eireli, formuladas para o fim de comprovação do transporte de mercadorias, além de intimação para a GUAÇU para a comprovação da efetividade da operação de industrialização por encomenda.

No tocante às transportadoras, a Autoridade Lançadora concluiu pela insuficiência da documentação por elas apresentada.

Quanto à manifestação da GUAÇU, após a Fiscalização pontuar o desencontro das respostas apresentadas acerca do recebimento das mercadorias oriundas da SOHO e destacar o interesse comum denotado pela BRASFIO e pela GUAÇU, já que os respectivos administradores eram pai e filhos, teve por não comprovadas as entregas da mercadorias no estabelecimento responsável pela industrialização por encomenda.

Outro ponto abordado no Relatório Fiscal foi a movimentação bancária da empresa HUSKY Comércio de Metais Ferrosos Eireli, CNPJ 06.204.363/0001-70. Conforme consta do Anexo VI, fls. 2870/2872, referida empresa efetuou transferências em favor da BRASFIO no total de R\$ 16.137.690,54, enquanto no SPED NF'e somente foi localizada uma nota fiscal de venda da BRASFIO, no valor de R\$ 350.560,71.

Também foram encontradas transferências bancárias da SOHO para a HUSKY que, em alguns casos, correspondem em data e valor com as transferências da HUSKY para a BRASFIO, em vista do que a Autoridade Fiscal entendeu que a HUSKY foi usada nas operações com a finalidade de promover o retorno de valores para os cofres da BRASFIO.

Ante o cenário encontrado, em 26/09/2018 foi providenciada a emissão do TDPF-Fiscalização n.º 08100-2018-00954-8, por meio do qual a diligência então realizada na BRASFIO foi convertida em ação fiscalizatória.

Passo seguinte, a BRASFIO foi intimada a esclarecer os R\$ 16.137.690,54 recebidos da HUSKY.

A demandada alegou que os valores recebidos da HUSKY se referiam a um contrato de promessa de constituição da Sociedade em Conta de Participação (SCP), firmado entre a BRASFIO e a HUSKY, em 04/11/2013. Que posteriormente esses valores foram devolvidos em razão do distrato da promessa da SCP, ocorrido em 10/09/2014. Anexou a sua resposta cópias do contrato e do correspondente distrato.

Quanto ao contrato, a Fiscalização registrou não possuir qualquer registro, que as partes constantes são: BRASFIO (sócio ostensivo) e Marlucio Silva – CPF 218.084.168-05 (sócio participante). Que no capítulo “Disposições Gerais”, o contrato prevê que o aporte de capital, por conta do sócio participante (R\$ 16.200.000,00), poderá ser realizado através de uma das pessoas jurídicas da qual ele faça parte (no caso a HUSKY). Que o contrato prevê também que, no caso da dissolução da sociedade, que o participante poderá solicitar a devolução dos valores enviados. Que consta como escopo da sociedade a implantação de uma filial da BRASFIO, em lugar a ser definido. Quanto ao distrato, que também não possui qualquer registro. Que nele, alegando a crise político-econômica, as partes desfazem a sociedade. Que no capítulo “Disposições Gerais”, o distrato prevê que ao sócio ostensivo deverá ser devolvido o montante, acrescido de 10% do capital destinado à SPC.

A Fiscalização afirmou, ainda, constar do processo n.º 10830.722.027/2017-94, TDPF n.º 0810400-2017-00103-0, relativo a diligência realizada na empresa HUSKY, que a fiscalização propôs a suspensão do CNPJ da empresa, em razão de sua não localização, assim como de seu sócio proprietário, Sr. Marlucio Silva. Destacou, ademais, que a HUSKY teve sua Inscrição Estadual tornada nula pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo desde 14/07/2014, por simulação de existência do estabelecimento, da empresa e do quadro societário.

Tendo por fundamento a inexistência de registros do contrato e do distrato no órgão público responsável pelo ato (com o que poderiam ter sido elaborados a qualquer tempo), a não localização dos registros contábeis relativos ao aporte na SCP e, ainda, em razão da situação fiscal da HUSKY e de seu sócio perante as Fazendas Federal e Estadual, em razão de tudo isso a Fiscalização concluiu a que os valores transferidos da Hursky para a BRASFIO permaneceram sem justificativa.

### **Registros contábeis**

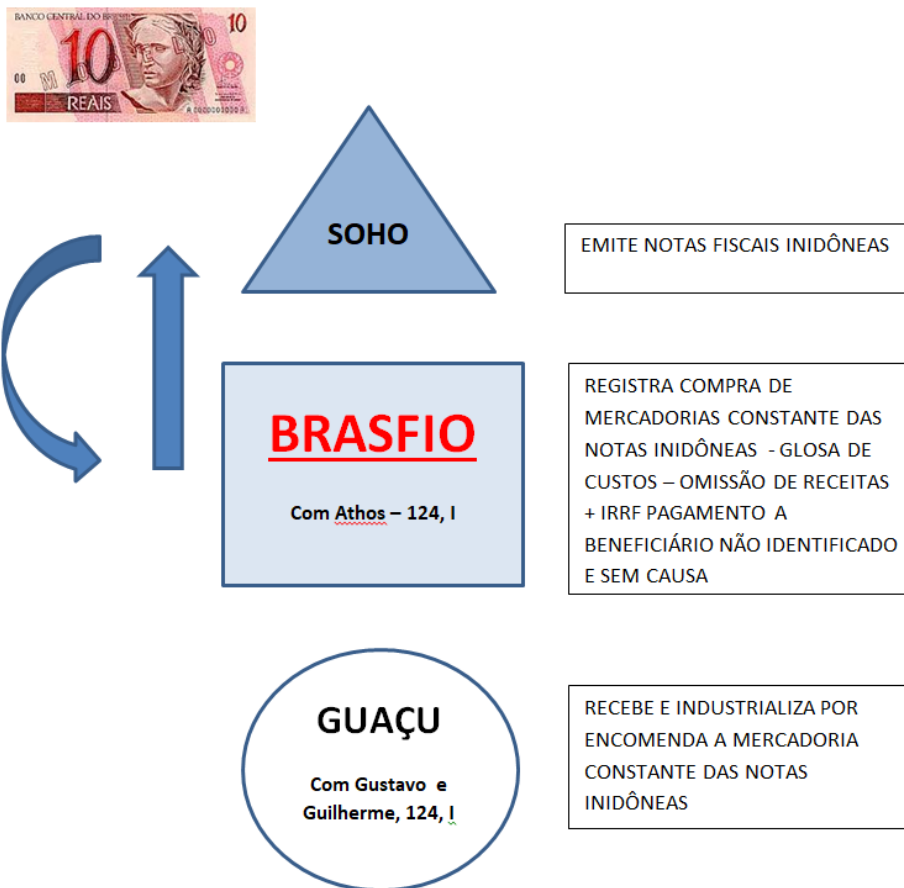
Neste tópico foi apresentada a forma como foram efetuados os na contabilidade da BRASFIO os lançamentos contábeis envolvendo as operações com a SOHO.

### **Análise conclusiva**

A conclusão da Autoridade Lançadora foi de que, a partir da análise dos fatos acima descritos, da documentação e respostas apresentadas, independentemente do recebimento das mercadorias pela BRASFIO, tais produtos não foram fornecidos pela SOHO de que as notas fiscais de emissão desta última empresa são inidôneas.

Considerou, ainda, que a boa fé da BRASFIO não poderá ser invocada pois:

- a Autuada manteve um relacionamento informal com suposto fornecedor, não tendo efetuado visitas para se certificar da capacidade de fornecimento por parte da SOHO;
- os contatos se davam tão somente por meio de ligações telefônicas de e-mails trocados com empregada da SOHO, Srª Cleide Odônio, responsável pela emissão das notas fiscais, ocasião em que a BRASFIO informava os dados que deveriam constar das notas fiscais a serem emitidas;
- a SOHO não possuía condições de certificar os produtos, em conformidade com a norma NBR ISO 14733;
- na hipótese de entrega das mercadorias (de fornecedor distinto da SOHO), a BRASFIO aceitou certificado de qualidade de emissão de terceiros;
- relativamente ao transporte das mercadorias supostamente fornecidas pela SOHO, nem a BRASFIO, a GUAÇU (empresa pertencente aos filhos do administrador da BRASFIO, responsável pela industrialização por encomenda) e nem os transportadores diligenciados conseguiram comprovar a efetividade das operações;
- houve pagamentos dissimulados, ausência de pagamentos, além de retorno de valores;
- inicialmente, a BRASFIO alegou que para a quitação das compras da SOHO efetuou transferências bancárias para a SOHO e para outras empresas, por conta e ordem da SOHO, e que deixou de quitar parte das notas fiscais em razão de “desconto para pagamento de valores em atraso”; posteriormente, informou que recebeu valores da SOHO em razão de adiantamentos efetuados para compras de mercadorias que não foram recebidas;
- no que se refere aos valores recebidos pela para a HUSKY, de início a BRASFIO afirmou que transferiu os valores por conta e ordem da SOHO; posteriormente, alegou que recebeu recursos da HUSKY (alguns deles transferidos da SOHO para a HUSKY no mesmo dia) em razão da constituição de uma SCO, firmado com sócio da HUSKY, cujo distrato ocorreu no ano seguinte; a Fiscalização destacou a confusão de pessoas físicas e jurídicas envolvidas na suposta SCP, a nulidade da inscrição estadual da HUSKY, desde 14/07/2014, além da inaptidão de seu CNPJ, declarada pela RFB; e
- no tocante à escrituração contábil e fiscal, a BRASFIO registrou de forma dissimulada as operações com a SOHO; e em relação às operações com a HUSKY, não consta do Sped EFD-Contribuições as operações realizadas nos anos de 2013 e 2014.

**Da matéria tributável****1) Glosa de custo**

Em razão da inidoneidade das notas fiscais emitidas pela SOHO, foram glosados os valores considerados nos custos trimestrais pela BRASFIO (valores das notas fiscais deduzidos dos encargos de ICMS, PIS e Cofins), tudo conforme discriminado no Anexo VII, fls. 2873/2901, o que resultou nos valores a seguir apresentados:

| Trimestres/Ano    | Valores Glosados     |
|-------------------|----------------------|
| 1º Trimestre 2013 | 1.722.186,72         |
| 2º Trimestre 2013 | 8.634.329,55         |
| 3º Trimestre 2013 | 11.597.147,20        |
| 4º Trimestre 2013 | 7.666.881,85         |
| 1º Trimestre 2014 | 6.947.687,16         |
| 2º Trimestre 2014 | 7.888.129,92         |
| 3º Trimestre 2014 | 1.582.091,58         |
| <b>Total</b>      | <b>46.038.453,98</b> |

O procedimento teve implicações na apuração do IRPJ e da CSLL, tendo sido adotado com base na seguinte fundamentação legal: art. 3º da Lei 9.249/95 e arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 256, 277, 278, 289 e 290 do RIR/99 e art. 2º da Lei nº 7.689/88, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90, art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95, art. 2º da Lei nº 9.249/95, art. 1º da Lei nº 9.316/96, art. 28 da Lei nº 9.430/96 e art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08.

## 2) Pagamentos sem causa

Considerando a inidoneidade dos documentos fiscais, o não recebimento das mercadorias e o direcionamento dos valores pagos, visando simular uma circulação de mercadorias, descaracterizam as operações comerciais e, conseqüentemente, obscurecem a finalidade dos pagamentos efetuados, a Fiscalização considerou haver restado caracterizada a ocorrência de pagamentos sem causa, sujeitos à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento (35%), com reajustamento da base de cálculo, procedimento que teve por base o disposto no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e nos artigos 674 e 675 do Regulamento de Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000 de 26/03/1999.

Os valores que sofreram o gravame fiscal, tendo por implicação o lançamento do IRRF, foram os pagamentos efetuados para a SOHO e para outras empresas por ordem e conta da SOHO, tudo conforme apurado no Anexo VIII, fls. 2902/2909.

## 3) Omissão de receita

Considerando que a empresa deixou de apresentar o devido suporte documental relativo aos créditos recebidos da SOHO e da HUSKY e tendo por fundamento o art. 42 da Lei nº 9.430/1996, a Fiscalização caracterizou como omissão de receita (com repercussão na apuração do IRPJ, da CSLL, do PIS e da Cofins) os correspondentes créditos bancários, no total de R\$ 22.016.040,66, conforme discriminado no Anexo IX, fls. 2910/2913, a seguir totalizados:

| Trimestre/Ano     | Omissão de receita   |
|-------------------|----------------------|
| 1º Trimestre 2013 | 5.878.350,12         |
| 1º Trimestre 2014 | 7.560.270,18         |
| 2º Trimestre 2014 | 5.069.261,47         |
| 3º Trimestre 2014 | 3.508.158,89         |
| <b>Total</b>      | <b>22.016.040,66</b> |

## 4) Glosa de créditos do PIS e da Cofins

Levando em consideração a inidoneidade das notas fiscais relacionadas às aquisições de produtos da SOHO, os respectivos valores importaram em glosas de créditos na apuração não-cumulativa do PIS e da Cofins, conforme especificado no Anexo VII, fls. 2873/2901, sendo que referidas glosas foram lançadas nos correspondentes autos de infração.

Informou a Fiscalização que o procedimento por ela adotado teve por efeito apenas a diminuição dos saldos credores remanescentes.

## **Da qualificação da multa**

A partir dos fatos detalhadamente descritos no Relatório Fiscal, a Fiscalização considerou que as operações comerciais da BRASFIO com a SOHO não existiram, tendo sido suportadas por documentos inidôneos (“notas frias”), tendo a BRASFIO buscado aumentar indevidamente os seus custos e o creditamento do PIS e da Cofins, de forma a reduzir o montante dos tributos devidos.

Destacou que o dolo fica caracterizado pela tentativa de ludibriar a fiscalização ao realizar pagamentos e ao escriturar, de forma simulada, os correspondentes registros contábeis, com o que objetivou provar a sua boa-fé.

Registrou que os fatos citados caracterizam fraude, nos termos dos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1.964.

A seu ver, também restou devidamente comprovado que as empresas SOHO (emitindo notas fiscais inidôneas), BRASFIO (registrando compras de mercadorias constantes das notas fiscais inidôneas) e GUAÇU (recebendo e industrializando as mercadorias constantes das notas fiscais inidôneas) atuaram de forma conjunta e deliberada, encobrindo empresas que operaram no mercado, sem suporte documental, desonerando-as do pagamento de tributos incidentes sobre suas vendas e receitas, situação que é caracterizada como conluio, conforme previsto no art. 73 da Lei 4.502, de 1964.

Por fim, ressaltou que a ação dolosa da BRASFIO requer a aplicação de ofício da multa qualificada de 150%, nos termos estabelecidos pelo § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

#### **Da responsabilidade tributária**

Após transcrever os artigos 124 e 135 do Código Tributário Nacional, a Autora do Procedimento mencionou que a empresa ATF Participações Ltda, CNPJ 96.392.881/0001-02 é a maior acionista da BRASFIO e é representada pelo Sr. Athos Tizziani Filho.

Levando em conta as operações fraudulentas evidenciadas no Relatório Fiscal e o dolo que a acompanha, entendeu a Fiscalização que o Sr. Athos Tizziani Filho, que administrava a BRASFIO no período da autuação, possuía conhecimento de todas as operações que levaram a empresa a obter vantagens ilícitas em prejuízo do Erário Nacional.

Destacou que a tentativa de ludibriar o Fisco, por meio do creditamento indevido de custos e com pagamentos que objetivaram simular a boa fé caracterizam infração à lei.

Por tais razões e com base no inc. III do art. 135 do CTN, o Sr. Athos Tizziani Filho foi considerado devedor solidários dos créditos tributários constituídos.

E no caso da pessoa jurídica GUAÇU e de seus administradores Sr. Guilherme Almeida Prado Tizziani, CPF 269.253.578-26, e Sr. Gustavo Almeida Prado Tizziani, CPF 299.161.098-00, em vista de a pessoa jurídica haver recebido para industrialização produtos cujas notas fiscais foram emitidas pela SOHO e consideradas como inidôneas, foram considerados devedores solidários dos créditos tributários constituídos com base no determinado pelo inc. II do art. 124 do CTN.

5. A notificação da contribuinte e dos responsáveis solidários se deu com a utilização da via postal nas datas a seguir especificadas: Brasfio Indústria e Comércio Nordeste S/A em 27/11/2018, fl. 3128; Athos Tizziani Filho em 27/11/2018, fl. 3129; Guaçu Cabos Indústria e Comércio em 26/11/2018, fl. 3130; Guilherme Almeida Prado Tizziani em 28/11/2018, fl. 3133; e Gustavo Almeida Prado Tizziani em 28/11/2018, fl. 3134.

6. **Foram apresentadas as respectivas Impugnações, onde foram trazidas as seguintes alegações e pleitos:**

**BRASFIO S/A E DE ATHOS TIZZIANE FILHO** (fls. 3138/3244, documentação probatória às fls. 3245/4510)

(i) **Preliminarmente**, os seguintes aspectos:

➤ **Consumação da decadência para os fatos geradores de janeiro a novembro de 2013** - Com base na regra prevista no § 4º do art. 150 do CTN, se encontram decaídos os fatos geradores ocorridos até novembro de 2013. O perecimento do direito ocorreu em relação aos fatos jurídicos tributários consumados até novembro de 2013, dado que a Impugnante foi notificada dos lançamentos apenas em novembro de 2018;

➤ **Nulidade por ausência de cumprimento de formalidades no TDPF** - O TDPF-F n.º 0819000.2018.00783-9 (da GUAÇU) está viciado, pois não foi indicado no mesmo a relação dos dados identificados dos Recorrentes, tampouco os tributos que estavam sendo fiscalizados, o que fere o art. 5º e §§ 1º e 2º, da Portaria RFB 6.478/2017;

- No caso do citado TDPF-F, foi lavrado sem prazo determinado para execução, em total afronta ao art. 5º, II, da Portaria 6.478/2017;

- Inexistiu, outrossim, formal prorrogação, já que os Recorrentes não receberam o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação, nos termos do previsto no art. 9º da Portaria 6.478/2017.

➤ **Nulidade por inobservância de preceitos da Lei nº 9.784/99** - Embora tenha sido devidamente instaurado o TDPF em face da SOHO e da BRASFIO, o mesmo não ocorreu para ATHOS, visto que o mesmo não foi intimado para se manifestar, após ultimadas as diligências realizados junto à BRASFIO, com quem ATHOS solidariamente responsabilizado, relativamente aos valores lançados contra a BRASFIO;

- Em conformidade com o art. 44 da Lei nº 9.784/99, encerrada a instrução do procedimento, o interessado terá o direito de manifestar-se no prazo máximo de dez dias;

- Além disso, o art. 26 da mesma norma dispõe que o órgão competente perante o qual tramita o processo administrativo determinará a intimação do interessado para ciência da decisão ou a efetivação de diligências, o que não ocorreu in casu;

- O entendimento acima balizado encontra apoio, ainda, pela regra do art. 28 da Lei nº 9.784/99, que determina deverem “ser objeto de intimação os atos do processo que resultem para o interessado em imposição de deveres, ônus, sanções, ou restrição ao exercício de direitos e atividades e os atos de outra natureza, de seu interesse”.

➤ **Da aplicação do princípio da verdade material ao caso concreto e da impossibilidade da "presunção" referente ao levantamento fiscal** - A fiscalização presumiu ter a BRASFIO agido com dolo, fraude ou simulação. Por conta disso, imputou responsabilidade solidária a ATHOS. A regra não é autuar por “presunção” para depois levar o contribuinte a se defender de algo sem motivação, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da tipicidade fechada;

- No mais, enfatizaram a total boa-fé da BRASFIO e da GUAÇU, empresas que se encontram em recuperação judicial, além de terem ressaltado o fato de serem vítimas da SOHO.

➤ **Ônus da prova do Fisco quanto à suposta participação dos sujeitos passivos na operação entre a SOHO e a BRASFIO** - a autoridade fiscal não teria logrado êxito em demonstrar, documentalmente, que a BRASFIO NE não praticou as operações com a SOHO;

- Cabe ao Fisco, portanto, o ônus probatório de que a BRASFIO e ATHOS teriam participado do núcleo do fato jurídico tributário dos créditos tributários constituídos em desfavor da BRASFIO;

- Incabível o lançamento efetuado apenas com base na relação da BRASFIO com a GUAÇU, empresa que não teve qualquer relação comercial-financeira com a SOHO. Dela apenas recebeu insumos por conta e ordem da BRASFIO, o que se deu para que realizasse a industrialização por encomenda de vergalhão de cobre em fios e cabos de cobre para a BRASFIO.

(ii) **No mérito**, os seguintes aspectos:

➤ **Atendimento pela BRASFIO do requisitado pela Fiscalização (e pelas transportadoras Sfera e Wtar)** - Neste tópico os sujeitos passivos apresentaram em ordem cronológica as intimações formalizadas pela Fiscalização para a BRASFIO, assim como para as empresas transportadoras Sfera e Wtar, bem como as respostas às requisições formuladas. Consideram suficiente provada a efetividade das operações de aquisições de insumos pela BRASFIO perante a SOHO, os quais eram encaminhados para a GUAÇU que, em operação de industrialização por encomenda, os transformava em cabos de cobre e de alumínio, colocados à venda no mercado nacional pela empresa BRASFIO.

➤ **Atendimento pela GUAÇU do requisitado pela Fiscalização - Ratificação das operações da BRASFIO pelo contrato de industrialização por encomenda** - Após reforçar o teor das respostas apresentadas pela GUAÇU em decorrência de intimações fiscais, citam tópicos do Relatório Fiscal relacionados à efetiva prestação da atividade de industrialização por encomenda e, logo abaixo, contraditam o entendimento fiscal. Concluem que a GUAÇU demonstrou e provou que tinha relações mercantis com a BRASFIO, as quais foram devidamente fiscalizadas, eis que efetivamente recebeu vergalhões de cobre da SOHO, como fazem prova os canhotos das notas fiscais dos produtos acabados enviados aos clientes da BRASFIO.

➤ **Ausência de responsabilidade solidária de ATHOS** - Arguem que a BRASFIO, assim como seu Presidente, ATHOS, agiram de total boa-fé;

- A responsabilidade solidária foi fundamentada no art. 135, III, CTN, tendo a Fiscalização partido da premissa equivocada de que a BRASFIO teria agido em conluio com a SOHO para dar azo à versão de que a BRASFIO adquiriu vergalhão de cobre “fantasma” da SOHO;

- Quer a autoridade autuante fazer crer que ATHOS, o principal acionista indireto da BRASFIO, tentou ludibriar o fisco com creditamento indevido de tributos e custos operacionais dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e CSLL;

- Contudo, sustentam que a BRASFIO não teve qualquer benefício fiscal com a operação, eis que recebeu vergalhão de cobre sem créditos de ICMS, Cofins e PIS e, após a industrialização por encomenda, remeteu os produtos acabados e fizeram a devolução do vergalhão de cobre sem a incidência desses tributos;

- Como destacado pela Fiscalização, a BRASFIO teve dispêndios de aproximadamente R\$ 200 milhões com a aquisição de vergalhão de cobre de pelo menos 7 (sete) fornecedores e teve problemas apenas com a SOHO de quem adquiriu aproximadamente 30% (trinta por cento) de seu principal insumo no período;

- Ora, se a BRASFIO estivesse de má-fé, certamente se juntaria à SOHO e esqueceria os demais fornecedores, o mesmo valendo para quem está a sofrer os efeitos colaterais da autuação, a pessoa natural ATHOS;

- Registraram o sócio ou acionista, mesmo que se cuide de diretor-presidente, não se confunde com a pessoa jurídica de cujo capital participa, que o inciso III do art. 135 do CTN expressa e restritivamente somente atribui responsabilidade solidária àquele em relação aos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. E, no presente caso, não teria sido demonstrada a má-fé necessária ao enquadramento de ATHOS no art. 135, III, CTN;

- A Fiscalização não conseguiu provar a conduta dolosa da BRASFIO, quando muito o fez em relação à SOHO, razão pela qual afirmaram a necessidade de ser afastada a responsabilidade solidária de ATHOS.

➤ **Aplicação da Súmula 509 do STJ** – Sustentam que o STJ entendeu por sumular seu posicionamento quanto a terceiros de boa-fé nos seguintes termos: *Súmula 509 – É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda;*

- Consta do Relatório Fiscal que a SOHO teve o seu CNPJ baixado somente em 2018 e crédito tributário constituído se refere aos anos de 2013 e 2014;

- É de se registrar que houve o transporte dos vergalhões de cobre da SOHO para a BRASFIO;

- A Sfera prestou informações de ter efetuado 24 (vinte e quatro) transportes de matéria-prima da SOHO para a BRASFIO;

- A Wtar também se manifestou sobre a prestação do serviço de frete de mercadorias da SOHO para a BRASFIO;

- Tanto a GUAÇU com a BRASFIO são terceiros de boa-fé. Não tinham condições de saber se a situação fiscal da SOHO era regular, já que o CNPJ foi baixado apenas em 2018 e no período das operações o SINTEGRA/ICMS da SOHO estava ativo em 24/10/2013, 28/02/2014, 02/06/2014 e 05/06/2014;

- A BRASFIO apresentou todos os pagamentos efetuados para a SOHO, relativos às aquisições de vergalhões de cobre, em conta da SOHO ou de terceiros por esta indicada;

- A relação das notas fiscais de retorno do vergalhão de cobre e do produto acabado para a BRASFIO, bem como as notas fiscais da BRASFIO mais os conhecimentos de

transporte e canhotos assinados dos clientes da GUAÇU, foram fornecidos à Fiscalização e juntados aos autos pelos sujeitos passivos;

- Registram que os documentos que se fazem presentes nos autos atestam que as operações foram efetivamente praticadas, que tanto a BRASFIO quanto a GUAÇU agiram com boa-fé, não havendo que se falar, por conseguinte, em retroatividade dos efeitos da inaptidão da SOHO.

➤ **Regularidade fiscal da SOHO nos períodos objeto da autuação**

- Após apresentarem dispositivos da Portaria CAT nº 13/2008, os Litigantes voltaram a afirmar que as remessas para industrialização sob encomenda efetivamente ocorreram e que tanto a BRASFIO quanto a GUAÇU eram terceiras do boa-fé, já que a SOHO na época estava regular, perante o Estado de São Paulo;

- Consideram verdadeiro contrassenso imputar conduta não permitida em lei a um contribuinte que adquire vergalhão de cobre, respeitando a legislação comercial em vigor e, sobretudo, a legislação tributária-fiscal;

- Não há meios possíveis aos contribuintes em discernir se a empresa “X” ou “Y” é fraudadora do Fisco, sem que haja a clara e contundente divulgação da existência de processo de fiscalização contra estas;

- Todo procedimento fiscalizatório possui eficácia para determinado contribuinte, ou seja, aquele que está sofrendo o processo de fiscalização. E o que sobrevir deste procedimento não gera efeitos a terceiros, ao menos que haja publicidade do resultado da apuração investigativa, em plena observância do princípio da publicidade constante do art. 37 da CF. Já o art. 5º, inc. LX, CF.

➤ **Ilegitimidade da multa qualificada** - Sustentam não restou evidenciado no caso concreto qualquer intuito de fraude que justificasse a exasperação da penalidade. Defendem ser do Fisco o ônus de demonstrar o intuito fraudulento das condutas dos sujeitos passivos, nos termos do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, para fins de afastar o percentual regular de 75% a título de multa de ofício constante do inciso I;

➤ **Efeito confiscatório da multa imposta**

- Como a multa de 150% supera o montante do tributo devido, tal imposição, além de ferir os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, afronta o princípio que veda a instituição do tributo com efeito de confisco estabelecida pelo art. 150, IV, CF;

- Recente decisão do STF teve por inadmissível a aplicação de multas que superem o valor do tributo;

- Assim, deve ser afastada a aplicação da multa qualificada de 150%, reduzindo-a a patamar razoável de 20%.

➤ **IRPJ e CSLL - Glosa de Custos - Tributação Obrigatória pelo Lucro Arbitrado** - Como foram glosados todos os custos operacionais relacionados às aquisições de vergalhão de cobre junto à SOHO, posto que as notas fiscais relacionadas no Anexo VII foram consideradas inidôneas, sustentam que a autoridade fiscal, ao invés de efetuar a tributação pelo lucro real, deveria obrigatoriamente adotar a tributação pelo lucro arbitrado (art. 530 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3000/99) e Parecer Normativo CST nº 68/1979);

- Após transcrever os artigos 44 e 148 do CTN, os Litigantes registraram que mesmo que a BRASFIO mantenha escrituração regular (o não ocorreu na Cofins e no PIS, pois foi intimada a retificar a sua apuração dessas contribuições), fato é que a escrituração não foi apresentada a contento ao Fisco. Se estava no lucro real e sua escrita fiscal estava incorreta (tanto é que foram lavrados autos de infração de IRPJ e CSLL), o adequado era o arbitramento dos lucros.

➤ **Omissão de Receitas** - As omissões de receitas apontadas pela Fiscalização tiveram por base o montante de R\$ 5.878.350,12 recebidos da SOHO e o total de R\$ 16.137.690,54 recebidos da HUSKY;

- Quanto ao valor apurado no tópico 1. 3. 21 do Relatório Fiscal, corresponderam a adiantamentos realizados entre 10/2012 a 01/2013, os quais foram depositados na conta da HUSKY, por conta e ordem da SOHO, para os quais foram apresentados os comprovantes bancários referentes a esses depósitos;

- Conforme tópico 3.7.4 do Relatório Fiscal, a conta SOHO estava com saldo zerado em março de 2013, pois se trataram de devoluções, conforme Anexo III, o que é ratificado, s.m.j., pela observação presente no item 3.7.4 do Relatório Fiscal, em que a Autoridade Lançadora afirma que a BRASFIO não conseguiu comprovar a justificativa apresentada (retorno de adiantamentos), sendo certo que os registros contábeis realizados demonstram a existência de uma obrigação (dívida) da Autuada para com a empresa SOHO;

- Afirmaram os Recorrentes que o passivo não era fictício, que ele existia, com o que argumentaram ser este mais um motivo para o lançamento se dar por arbitramento. Acerca do que consta no tópico 3.12 do Relatório Fiscal, em que é abordado o recebimento pela BRASFIO de depósitos bancários transferidos pela HUSKY no total de R\$ 16.137.690,54, registraram os litigantes ter a BRASFIO apresentado um instrumento particular de promessa de constituição de uma sociedade em conta de participação, firmado em 04/11/2013, com o então proprietário da HUSKY, que tinha o objetivo de instituir um novo negócio com a BRASFIO para o qual seriam afetados R\$ 18 milhões, sendo 90% do proprietário da HUSKY e 10% pela BRASFIO;

- Contudo, em função da situação econômica-financeira da BRASFIO, o sócio da HUSKY houve por bem em solicitar a rescisão do compromisso de constituição da SCP, tendo o distrato sido firmado em 10/09/2014;

- Após transcrever as cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do distrato, os litigantes afirmaram que é até possível que tenha se caracterizado a omissão de receitas pela BRASFIO de 10% do

valor recebido da HUSKY, equivalente à multa imposta, ou seja, a base de cálculo nessa operação seria de R\$ 1.613.760,95 e não de 16.137.609,54;

- A despeito disso, a Douta Fiscal desconsiderou os documentos apresentados pelo fato de não estarem registrados, entendimento que não poderá prosperar pois até 2014 as SCPs não eram obrigadas sequer a ter CNPJ, o que se consumou apenas com a edição da Instrução Normativa RFB nº 1470, de 03/06/2014;

- Ademais, a devolução dos recursos enviados pelo então sócio da HUSKY foi devidamente explicada: foram enviados à Copar Condutores Elétricos Eireli, por conta e ordem da HUSKY;

- Veja-se que 90% do valor foi devolvido para a HUSKY;

- Ainda sobre este item, é de se ressaltar que seria necessário que houvesse a individualização dos depósitos bancários, ou seja, a discriminação de cada crédito que a Autoridade Fiscal entendeu não possuir origem comprovada.

➤ **IRRF**

- Após transcrever os itens 5.2.1 e 5.2.2 do Relatório Fiscal, os litigantes afirmaram ter a Fiscalização entendido que os pagamentos efetuados na aquisição de mercadorias perante a SOHO não ocorreram, pelo que houve a incidência do art. 974 do RIR/99;

- Com o propósito de demonstrar a impossibilidade da tributação, apontou a existência da Solução de Consulta Interna Cosit nº 11/2013, pelos demandantes juntados aos autos;

- Transcreveram o item do Relatório Fiscal de nº 3.16, contendo os lançamentos relacionados aos pagamentos da BRASFIO para a SOHO, para em seguida registrar que a contrapartida era uma conta de obrigação da BRASFIO, que tanto a SOHO como a HUSKY se encontravam no passivo da BRASFIO, com o que entendeu que a situação se encaixa no item 8.1.2 da acima referida Solução de Consulta Interna Cosit nº 11/2013, com o que concluíram ser de rigor a nulidade do auto de infração do IRRF.

➤ **Glosa de créditos do PIS e da Cofins em função das notas fiscais consideradas inidôneas** - Segundo os sujeitos passivos, caso os argumentos anteriores não sejam acatados, os valores devidos do PIS e da Cofins deverão ser recalculados, uma vez que o ICMS se encontra indevidamente incluído na base de cálculo das referidas contribuições sociais;

- Tal fato está em desacordo com o decidido sobre a matéria pelo STF, o que se deu no Recurso Extraordinário nº 574.706, julgado na forma da repercussão geral, em que foi decidido que “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da Cofins”;

- Portanto, deverá haver a exclusão do ICMS da glosa de créditos do PIS e da Cofins, com o que os Litigantes consideraram rebatido o tópico 5.4 do Relatório Fiscal.

➤ **Da necessidade de perícia contábil** - após se reportarem ao art. 16, IV, do PAF, os litigantes indicaram a Sr<sup>a</sup> Inez Lemos Lopes, CPF 128.926.598-41, como a perita profissional por eles indicados, e em seguida formularam 7 (sete) quesitos a serem apreciados e respondidos na perícia requisitada;

➤ **Do pedido** - Ao final de tudo, foram formulados os seguintes pedidos:

1º) sejam declarados nulos, total ou parcialmente, os autos de infração de IRRF, IRPJ, CSSL, PIS e COFINS (omissão de receitas) e PIS e COFINS (créditos das aquisições junto à SOHO) lavrados em desfavor da BRASFIO, por conta de vícios formais e materiais dos mesmos;

2º) se houver a manutenção dos autos infração de IRRF, IRPJ, CSSL, PIS e COFINS (omissão de receitas) e PIS e COFINS (créditos das aquisições junto à SOHO) lavrados em desfavor da BRASFIO, ao menos que seja reconhecida a **decadência dos fatos ocorridos entre 01 e 11/2013**;

3º) se houver a manutenção dos autos infração de IRRF, IRPJ, CSSL, PIS e COFINS (omissão de receitas) e PIS e COFINS (créditos das aquisições junto à SOHO) lavrados em desfavor da BRASFIO, que a multa imposta seja reduzida para 75% (setenta e cinco por cento), pois inexistiu dolo, fraude ou simulação da BRASFIO ou que não ultrapasse o teto máximo de 100% (cem por cento), conforme já decidiu o STF; e

4º) no deferimento de qualquer dos pedidos anteriores, seja afastada a **responsabilidade tributária por solidariedade do Sr. Athos Tizziani Filho**.

**SOLIDÁRIOS: GUAÇU CABOS INDÚSTRIA E COMÉRCIO EIRELI, GUILHERME ALMEIDA PRADO TIZZIANE E GUSTAVO ALMEIDA PRADO TIZZIANE** (fls. 4672/4751, documentação probatória às fls. 4752/6365)

➤ Em virtude da identidade de conteúdo entre os instrumentos de defesa apresentados pelos supostos devedores solidários acima referidos e aquele originado da BRASFIO e de ATHOS, esta relatoria irá discorrer apenas sobre os tópicos relacionados à imputação de responsabilidade solidária.

➤ **Ausência de responsabilidade solidária entre a GUAÇU, GUILHERME e GUSTAVO e a BRASFIO por serem terceiros de boa-fé;**

• A responsabilização tributária foi fundamentada no tópico 8.2 do Relatório Fiscal com base no art. 124, I e II do CTN;

• A Fiscalização parte do equívoco de que a GUAÇU e seus sócios até 2016 GUILHERME e GUSTAVO teriam agido em conluio com a BRASFIO, com o que não teriam agido de boa-fé;

• Não restou comprovado o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal entre a GUAÇU e a BRASFIO. "*Para que seja imputada a responsabilidade solidária não é suficiente que haja apenas interesse econômico na atividade negocial, mas sim o interesse jurídico*";

- A GUAÇU não teve qualquer benefício fiscal com a operação. Recebeu vergalhão de cobre sem créditos de ICMS, Cofins e PIS e, após a industrialização por encomenda para a BRASFIO, remeteu os produtos acabados e fizeram a devolução do vergalhão de cobre sem a incidência desses tributos;

- Reiteraram constar do Relatório Fiscal que foram adquiridas aproximadamente R\$ 200 milhões de vergalhão de cobre pela BRASFIO de pelo menos 7 (sete) fornecedores e que a BRASFIO teve problema somente com a SOHO, de quem adquiriu aproximadamente 30% (trinta por cento) do seu insumo principal no período. Destacou, ainda, que se a BRASFIO estivesse agindo de má-fé, certamente se juntaria a SOHO e esqueceria os demais fornecedores.

➤ **Da falta de fundamentação legal da responsabilidade de GUSTAVO e de GUILHERME**

- GUSTAVO e GUILHERME foram sócios da GUAÇU até 2016, enquanto a ação fiscal na BRASFIO ocorreu para os anos de 2013 e 2014, tendo a responsabilidade solidária sido fundamentada com base no art. 124, I e II, CTN;

- No caso de ATHOS, a responsabilização se deu com fundamento no art. 135, III, CTN;

- Em todo seu discurso, a Fiscalização afirma que a BRASFIO e a GUAÇU estavam em conluio. Porém, ao tentar imputar a responsabilidade pessoal ou solidária a ATHOS, bem como a GUILHERME e GUSTAVO, o fez com preceitos normativos totalmente distintos do CTN. ATHOS foi enquadrado, em tese, no art. 135, III, do CTN. GUILHERME e GUSTAVO, no art. 124, I e II, do CTN;

- Também por esse motivo é que GUILHERME e GUSTAVO não podem ser responsabilizados pessoalmente, pois não agiram com atos em infração à lei. Ademais, ambos não se enquadram em nenhuma das hipóteses descritas no art. 124, I e II, do CTN, por ausência de liame jurídico entre ambos com a relação mercantil ocorrida entre a SOHO e a BRASFIO;

- Somente o art. 135 do CTN seria dispositivo adequado à eventual responsabilização dos sócios administrados da GUAÇU, que, na época dos fatos, eram GUILHERME e GUSTAVO;

- O art. 124 do CTN não se amolda a circunstância fática pretendida pela autoridade fiscal, mas se aplica nas situações em que haja interesse comum na relação jurídico-tributária da PESSOA JURÍDICA e não das PESSOAS FÍSICAS que são sócias, acionistas, diretoras ou acionais daquela.

➤ **Da pulverização de tomadores de serviços da GUAÇU** - Seus preços de industrialização por encomenda, praticados perante a BRASFIO, eram bem parecidos, quando não idênticos, aos seus demais clientes;

- Se houvesse conluio entre a GUAÇU (de GUILHERME e GUSTAVO: filhos de ATHOS) e a BRASFIO (de ATHOS, pai de GUILHERME e GUSTAVO), certamente

os valores poderiam ser super ou subfaturados, com o objetivo de tirar dinheiro de uma empresa e colocá-lo em outra, o que, em tese, poderia até caracterizar distribuição disfarçada de lucros;

- Importante ainda frisar que, o faturamento da GUAÇU junto à BRASFIO representou 13,24% e 55,85%, respectivamente, para 2013 e 2014, do faturamento total da GUAÇU.

7. Em sessão de 10 de maio de 2019, a 3ª Turma da DRJ/FOR, por unanimidade de votos, julgou improcedentes as impugnações, nos termos do voto relator, Acórdão n.º 08-46.730 (e-fls. 17012/17110).

8. Cientificados da decisão, a contribuinte e dos responsáveis solidários apresentaram os respectivos Recursos Voluntários, reiterando todos os argumentos de defesa trazidos em sede de impugnação já aqui relacionados.

9. Vejamos a relação das notificações enviadas com respectivas datas, bem como as datas de apresentação dos citados recursos: **(i) Brasfio Indústria e Comércio Nordeste S/A** em 21/05/2019 (Termo de Abertura - Caixa Postal - DTE), fl. 17279; Recurso Voluntário apresentado em 10/06/2019 (fl. 17560), fls. 17562/17683; **(ii) Athos Tizziani Filho** em 31/05/2019 (AR), fl. 17281; Recurso Voluntário apresentado em 10/06/2019 (fl. 17560), fls. 17562/17683; **(iii) Guaçu Cabos Indústria e Comércio** em 21/05/2019 (Termo de Abertura - Caixa Postal - DTE), fl. 17278/17280; Recurso Voluntário apresentado em 10/06/2019 (fl. 17469), fls. 17471/17559; **(iv) Guilherme Almeida Prado Tizziani** em 01/06/2019 (AR), fl. 17283; Recurso Voluntário apresentado em 10/06/2019 (fl. 17378), fls. 17380/17468; e **(v) Gustavo Almeida Prado Tizziani** 01/06/2019 (AR), fl. 17285; Recurso Voluntário apresentado em 10/06/2019 (fl. 17287), fls. 17289/17377.

10. Em 18/02/2020 foi juntado parecer jurídico do Prof. Dr. Eurico Marcos Diniz de Santi sobre a ilegitimidade de imputação da responsabilidade solidária com relação a empresa Guaçu Cabos Indústria e Comércio e as pessoas físicas Guilherme Almeida Prado Tizziani e Gustavo Almeida Prado Tizziani (fls. 17828/17831).

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Redatora *ad hoc*.

A teor do relatório acima reproduzido, também adoto aqui, na íntegra, o voto disponibilizado pela Conselheira-Relatora Gisele Barra Bossa, o qual se segue.

11. O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e cumpre os demais requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

### Questões Preliminares

#### I. Da Inocorrência de Decadência com Relação aos Fatos Geradores de janeiro a novembro de 2013

12. Postulam os Recorrentes que a contagem do prazo decadencial, relativo a lançamentos praticados no período de janeiro de 2013 a dezembro de 2014, relativamente ao IRPJ, à CSLL, ao PIS, à COFINS e ao IRRF, tenha por base o disposto no art. 150, § 4º, CTN.

13. Como a notificação dos interessados se consumou entre os dias 26 e 28 de novembro de 2018, os Recorrentes pretendem que este colegiado reconheça a consumação do prazo decadencial para os fatos geradores ocorridos entre janeiro e novembro de 2013.

14. Sobre o tema, é pacífico o entendimento de que a legislação tributária atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, sem o prévio exame da autoridade administrativa, enquadrando-se, a princípio, na modalidade de prevista no § 4º do art. 150 do CTN, o chamado lançamento por homologação.

15. Nessa modalidade de lançamento, tendo o sujeito passivo efetuado o recolhimento do tributo, cabe à Fazenda Pública homologá-lo ou proceder ao lançamento de ofício, caso o montante pago não extinga totalmente a dívida. Transcorrido o prazo de cinco anos, contados da data de ocorrência do fato gerador, sem que o fisco tenha se pronunciado, ocorre a chamada homologação tácita, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

16. É o que se depreende da leitura do § 4º do art. 150 do CTN, *in litteris*:

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

[...]

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

17. Por outro lado, não tendo o contribuinte efetuado o recolhimento do tributo, ou se tratando de dolo, fraude ou simulação, em conformidade com interpretação extraída da combinação do inc. V do art. 149 com o inc. I do art. 173, ambos do CTN, o termo inicial do

prazo decadencial será o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

[...]

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

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

18. Assim sendo, o não pagamento antecipado ou a comprovada prática de dolo, fraude ou simulação, tem o condão de postergar o termo inicial do lustro decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que seria possível o lançamento.

19. Inclusive, tal entendimento está sedimentado na jurisprudência desse E. CARF. Confira-se o teor da Súmula CARF n.º 72:

**Súmula CARF n.º 72:** Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

20. *In casu*, a autoridade fiscal qualificou a multa de ofício aplicada para o percentual de 150%, nos termos do § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, diante ocorrência das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/1964, que tratam dos casos de sonegação, fraude e conluio.

21. Com efeito, a contagem do prazo decadencial não foi estabelecida pelo art. 150, § 4º, mas sim pelo art. 173, inc. I, CTN, o que desloca o termo inicial do lustro decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

22. No caso do IRPJ e da CSLL o fato gerador mais antigo se manifestou no primeiro trimestre de 2013. Para tais tributos, em tese, o lançamento poderia ser efetivado a partir de abril/2013. Logo, o marco inicial do prazo decadencial foi o dia 01/01/2014, o que leva o marco final para o dia 01/01/2019.

23. O mesmo entendimento é também aplicável ao PIS, à Cofins e ao IRRF, tributos para os quais o fato gerador mais antigo foi o mês de janeiro/2013, cujo prazo decadencial também foi iniciado no dia 01/01/2014 e encerrado no dia 01/01/2019.

24. E como a notificação dos lançamentos ocorreu em novembro de 2018, o procedimento foi adotado antes da consumação do prazo decadencial.

25. No mais, ainda que viesse a ser considerada a improcedência da penalidade pecuniária de 150%, o que não será o caso, ainda assim melhor sorte não teriam os Recorrentes, vez que nos anos de 2013 e 2014 não houve pagamento antecipado seja para o IRPJ, para a CSLL, para o PIS ou para a COFINS.

26. Vejam que, consta do Relatório Fiscal a informação de que a BRASFIO apurou prejuízo em todos os meses dos anos de 2013 e de 2014 e, portanto, nada recolheu a título de IRPJ ou de CSLL.

27. Também foi noticiada a existência de saldos credores para o PIS e para a COFINS, conforme apurado nos DAFON's de janeiro a maio de 2013. Quanto aos DAFON's de junho a dezembro de 2013 e as EFD-Contribuições de janeiro a dezembro de 2014, tais obrigações acessórias foram apresentadas pela empresa com valores zerados.

28. Nesse contexto, seja pela ausência de pagamentos antecipados, seja por se tratar de procedimento em que ficou comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou de simulação, o certo é que o dispositivo a ser levado em conta para a delimitação da contagem do prazo decadencial será o inc. I do art. 173 do CTN, em razão do que a decadência do direito de lançar em hipótese alguma restou configurada.

## **II. Da Suposta Nulidade por Ausência de Cumprimento de Formalidades no TDPF**

29. Após tecerem algumas considerações acerca do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização, os Recorrentes afirmaram que o documento de nº 0819000.2018.00783-9 está viciado pois nele não foram (i) identificados os dados dos Recorrentes; (ii) informados os tributos sob fiscalização; e (iii) definidos os prazos para a execução dos trabalhos, o que viola o art. 5º da Portaria RFB nº 6.478/2017. No mais, alegaram não terem sido notificados de eventual prorrogação dos procedimentos fiscais.

30. Dessa forma, sob alegação de descumprimento de preceitos da Portaria RFB nº 6.478/2017, e também com base no disposto pelo art. 173, inciso II, CTN, postularam que este Colegiado reconheça a nulidade dos autos de infração em julgamento.

31. Sobre o tema, mostram-se extremamente assertivas as razões trazidas pela douta autoridade de 1ª instância para fins de afastar a suposta alegação de nulidade, as quais passo a reproduzir:

De início, convém se salientar o fato de a Portaria RFB nº 6.478/2017 dispor sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelecer normas para a execução de

procedimentos fiscais relativos ao controle aduaneiro do comércio exterior e aos tributos administrados pela RFB.

Conforme disposto pelo art. 2º da acima mencionada norma, a instauração de procedimento de fiscalização ocorrerá com a emissão de Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização (TDPF-F). Já para a deflagração de procedimento de diligência, o documento a ser emitido será o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Diligência (TDPF-D).

A especificação do que pode ser considerado como procedimento de fiscalização e de diligência é encontrada nos incisos I e II desta mesma norma, abaixo reproduzidos:

**Portaria RFB nº 6.478/2017**

*Art. 3º Para fins do disposto nesta Portaria, entende-se por procedimento fiscal: I - de fiscalização: ações que tenham por objeto verificar o cumprimento das obrigações tributárias relativas aos tributos administrados pela RFB e a aplicação da legislação do comércio exterior, e que possam resultar em redução de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e em constituição de crédito tributário, este último inclusive quando decorrente de glosa de crédito em análise de restituição, ressarcimento, reembolso ou compensação, apreensão de mercadorias, representações fiscais, aplicação de sanções administrativas ou exigências de direitos comerciais; e*

*II - de diligência, ações que tenham por objeto a coleta de informações ou outros elementos requeridos pelo sujeito passivo ou de interesse da administração tributária, inclusive para atender exigência de instrução processual, e que possam resultar em constituição de crédito tributário ou aplicação de sanções administrativas por não atendimento à intimação no curso do procedimento de diligência efetuada por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Parágrafo único. O procedimento fiscal poderá implicar a lavratura de auto de infração, notificação de lançamento, despacho decisório de indeferimento de crédito ou não homologação de compensação ou a apreensão de documentos, materiais, livros e assemelhados, inclusive em meio digital.*

No procedimento de fiscalização são desenvolvidas ações tendentes a verificar o cumprimento das obrigações tributárias, relativas aos tributos administrados pela RFB, e que possam resultar em redução de prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa da CSLL, além de poderem implicar na constituição de créditos tributários.

Quanto ao procedimento de diligência, visam a coleta de informações ou outros elementos requeridos pelo sujeito passivo ou executadas no interesse da Administração Tributária, podendo resultar (ou não) na constituição de crédito tributário.

No caso em tela, o TDPF objeto da controvérsia foi o de nº 0819000.2018.00783-9, que é da modalidade TDPF-D, ou seja, corresponde a documento emitido para fins de diligência fiscal, como a seguir observado:

**TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL - DILIGÊNCIA Nº 08.1.90.00-2018-00783-9**

|   |                 |
|---|-----------------|
| <b>CONTRIBUINTE/RESPONSÁVEL</b>   |                 |
| CNPJ/CPF: 03.946.203/0001-63  |                 |
| NOME EMPRESARIAL/NOME: GUACU CABOS INDUSTRIA E COMERCIO - EIRELI  |                 |
| ENDEREÇO: AVENIDA ENG. AGR. RONALDO ALGODOAL G. PEREIRA, 300  | COMPLEMENTO:    |
| BAIRRO: PQ. IND. MOGI GUACU   | UF: SP          |
| MUNICÍPIO: MOGI-GUACU   | CEP: 13.846-142 |
| <b>PROCEDIMENTO FISCAL: DILIGÊNCIA</b>  |                 |
| DESCRIÇÃO SUMÁRIA: Proceder à coleta de informações e documentos destinados a subsidiar o procedimento de fiscalização junto ao contribuinte/responsável SOHO & BRIGHTON METALS - EIRELI, CNPJ nº 05.825.925/0001-95. |                 |

Nota-se que o documento supra teve por contribuinte uma das pessoas jurídicas ora Impugnante, a GUAÇU CABOS IND. COM. EIRELI, e objetivou a coleta de informações e documentos destinados a subsidiar procedimento de fiscalização junto ao contribuinte SOHO & BRIGHTON METAIS EIRELI.

Conforme relatado, a Fiscalização teve por inidôneas as notas fiscais de vendas de vergalhões de cobre emitidas pela SOHO para a BRASFIO, tendo os produtos sido informados como remetidos para a GUAÇU, para que promovesse a industrialização por encomenda.

Dessa forma, o documento pelos Defendentes arrolado não autorizava a realização de procedimento de fiscalização, mas de diligência fiscal, termos em que não haveriam de ser especificados (como de fato não o foram) os tributos a serem fiscalizados.

Por outro lado, tal informação se faz presente no TDPF-F n.º 0819000.2018.00954-8, documento que embasou a presente autuação. Vejamos a forma como foi exarado:

**TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL - FISCALIZAÇÃO N.º 08.1.90.00-2018-00954-8**

|   |                   |
|---|-------------------|
| <b>CONTRIBUINTE/RESPONSÁVEL</b>                                   |                   |
| CNPJ/CPF: 12.770.558/0001-35                                      |                   |
| NOME EMPRESARIAL/NOME: BRASFIO INDUSTRIA E COMERCIO NORDESTE S/A. |                   |
| ENDEREÇO: RODOVIA PE, 120   | COMPLEMENTO: KM 6 |
| BAIRRO: ZONA URBANA   | UF: PE            |
| MUNICÍPIO: CATENDE  | CEP: 55.400-000   |
| <b>PROCEDIMENTO FISCAL: FISCALIZAÇÃO</b>                          |                   |
| <b>TRIBUTOS/CONTRIBUIÇÕES :</b>                                   | <b>PERÍODOS :</b> |
| IRPJ  | 01/2013 a 12/2014 |
| IRRF  | 01/2013 a 12/2014 |
| MULDI   | 01/2013 a 12/2014 |
| PIS   | 01/2013 a 12/2014 |
| COFINS  | 01/2013 a 12/2014 |

Quanto aos prazos para os procedimentos serem executados, consta do TDPF-D n.º 0819000.2018.00783-9 que a conclusão da diligência deveria ocorrer até o dia 11/10/2018.

Já para o TDPF-F n.º 0819000.2018.00954-8, a ação fiscal haveria que ser encerrada até o dia 24/01/2019. *In caso*, a BRASFIO foi notificada dos lançamentos ainda em novembro de 2018, antes da data limite considerada, portanto.

Outro aspecto que merece ser abordado é que, conforme determinado pelo § 4º da Portaria RFB n.º 6.478/2017, “A ciência do TDPF pelo sujeito passivo dar-se-á no sítio da RFB na Internet, no endereço , com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal, mediante o qual o sujeito passivo poderá certificar-se da autenticidade do procedimento”.

Importa ainda se atentar que “Os TDPF emitidos e suas alterações permanecerão disponíveis para consulta na Internet, mediante a utilização do código de acesso de que trata o § 4º do art.4º, mesmo após a conclusão do procedimento fiscal correspondente” (art. 14 da Portaria RFB n.º 6.478/2017).

Nesse quadrante, demonstrada a regularidade do procedimento fiscal como um todo considerado, cumpre a este Órgão Julgador negar provimento ao pedido pelas defesas apresentado.

Quanto ao fato de os devedores solidários não terem sido cientificados do TDPF, nem de suas prorrogações, informo a existência de Súmula editada pelo CARF que bem esclarece a possibilidade de a Fiscalização dessa forma proceder:

**Súmula CARF n.º 46:** *O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.*

Dessa maneira, estando pacificado o entendimento de que o lançamento de ofício poderá ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser dos elementos necessários para a constituição do crédito tributário, o que ensejou a edição da Súmula acima apresentada, não há que se falar em nulidade em razão de os contribuintes considerados devedores solidários não terem sido notificados do TDPF-F em consideração.

Acrescente-se a isso o fato de constar da Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, publicada no DOU de 08/06/2018, que a Súmula acima apresentada possui efeito vinculante, em relação a este Órgão Julgador.

A negativa à proposição de nulidade em casos como este representa entendimento pacificado no contencioso administrativo. Vejamos as ementas de alguns julgados em que este posicionamento também foi adotado:

**Acórdão CARF n.º 3201-005.181 de 27/03/2019**

*LANÇAMENTO. NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. O mandado de procedimento fiscal - MPF, atualmente denominado Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - TDPF, é um instrumento de controle administrativo dos serviços internos da Receita Federal e de comunicação com o contribuinte, sem força para sobrepor-se às competências para lançamento definidas em Lei.*

**Acórdão CARF n.º 3201-004.570 de 29/11/2018**

*TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL - TDPF. ATO DE CONTROLE.*

*O Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal manifesta-se como elemento de controle interno da administração tributária e não influi na validade do lançamento, que é pautado pelos requisitos do artigo 142 do Código Tributário Nacional. Eventuais omissões ou incorreções do TDPF não são causa de nulidade do auto de infração.*

**Acórdão CARF n.º 3201-004.186 de 29/08/2018**

*TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL (TDPF). MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). FALTA OU AUSÊNCIA DE PRORROGAÇÃO TDPF. LANÇAMENTO OFÍCIO. VÁLIDO.*

*A ausência ou falta de prorrogação do Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF), não se equipara à falta de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), e não implica na nulidade do lançamento de ofício quando não demonstrado o prejuízo ou a preterição ao direito de defesa da contribuinte. O enunciado da Súmula CARF n.º 46 estabelece que o lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.*

**Acórdão CARF n.º 1302-002.559 de 21/02/2018**

*IRREGULARIDADES NO TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL-TDPF. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.*

*O TDPF constitui-se em mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais, não implicando nulidade de tais procedimentos eventuais falhas na sua emissão ou trâmite.*

32. Diante das razões supra e por considerar que não restou evidenciado qualquer prejuízo às defesas dos contribuintes, rejeito essa preliminar de nulidade do lançamento.

### **III. Da Prescindibilidade da Perícia - Ausência de Cerceamento do Direito de Defesa e a Correta Constituição do Crédito Tributário**

33. Em seus instrumentos de defesa, os Recorrentes trazem diversas alegações de nulidade referentes ao auto de infração, ao procedimento fiscal e à decisão recorrida, especialmente que o lançamento seria nulo por cerceamento do direito de defesa e consequente violação ao princípio da verdade material.

34. A realização de perícia pressupõe que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado e esteja fora do campo de atuação das autoridades fiscais e julgadoras, o que não é o caso dos presentes autos. Não há dúvidas de que a análise de documentos fiscais e contábeis está dentro do escopo das atividades do julgador administrativo.

35. Acerca do cabimento da realização de perícia no âmbito do PAF, insta trazer à baila o teor do inciso IV do art. 16 e do art. 18 do Decreto nº 70.235/ 1972 (com a redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748, de 1993), *verbis*:

“Art. 16 – A impugnação mencionará:

[...]

IV – As diligências ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748, de 09/12/93).

§ 1º – Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (parágrafo introduzido pelo art. 1º da Lei n.º 8.748, de 09/12/1993).

[...]

Art. 18 – A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligência ou perícias, quando entende-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, *in fine*.”

36. Da simples leitura dos dispositivos, fica claro que a perícia somente se justifica quando a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes. Todos os

questos levantados podem perfeitamente ser verificados pelos documentos e termos que compõem o processo e não necessitam de conhecimento técnico especializado para que sejam respondidos.

37. No mais, a perícia seria justificável num cenário onde a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes. *In casu*, não evidencio tal circunstância e, de outra parte, há exaustiva análise por parte da douta autoridade fiscal e julgadoras das provas apresentadas pelos ora Recorrentes. Os quesitos levantados podem perfeitamente ser verificados pelos documentos e termos que compõem o processo e não necessitam de conhecimento técnico especializado para que sejam respondidos.

38. Do exposto, indefiro o pedido de perícia por prescindível, já que constam do processo os documentos e argumentos necessários para a formação da convicção desta julgadora.

39. Por outro lado, não verifico qualquer nulidade formal na lavratura do auto de infração advinda da inobservância do disposto nos artigos 10 e 59<sup>1</sup>, do Decreto nº 70.235/72, tampouco dos requisitos constantes do artigo 142<sup>2</sup> do Código Tributário Nacional.

40. Vale registrar que, os temas relativos à legalidade ou não da tributação dos depósitos bancários com origem não comprovada e a consequente aplicação da presunção, bem como a regularidade ou não da responsabilização tributária solidária de ATHOS, GUAÇU, GUSTAVO e de GUILHERME são questões de mérito a serem oportunamente enfrentadas nesse voto.

41. Os Recorrentes não podem confundir sua discordância e/ou inconformismo advindo da lavratura dos autos de infração com o efetivo cerceamento do seu direito de defesa.

---

<sup>1</sup> “Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.”

<sup>2</sup> “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

42. No curso do presente PAF, não foram criados impedimentos ou limitações ao contraditório efetivo e inexistem obscuridades nos fundamentos de fato e de direito que embasaram o lançamento ou a apuração do crédito tributário.

43. As questões atinentes à valoração da prova pertencem ao campo de análise de mérito e revisão do lançamento, e não implicam em nulidade, ao teor do artigo 60<sup>3</sup>, Decreto n.º 70.235/72.

44. Os contribuintes notoriamente compreenderam a imputação que lhes foi imposta e não tiveram seu direito de defesa cerceado. Considero que a constituição do crédito tributário foi feita de maneira correta, razão pela qual afasto a caracterização de nulidade.

#### **IV. Da Suposta Nulidade por Inobservância dos Preceitos da Lei n.º 9.784/99**

45. Pautados no disposto pelo art. 44 da Lei n.º 9.784/99, os ora Recorrentes insistem que, após ser encerrada a instrução do procedimento, os responsáveis solidários teriam o direito de se manifestar no prazo máximo de dez dias. Além disso, alegaram que o art. 26 da mesma norma dispõe que o órgão competente perante o qual tramita o processo administrativo determinará a intimação do interessado para ciência da decisão ou a efetivação de diligências, o que teria ocorrido no presente caso.

46. Registraram ainda que o entendimento acima balizado encontra apoio na regra do art. 28 da Lei n.º 9.784/99, que determina deverem “ser objeto de intimação os atos do processo que resultem para o interessado em imposição de deveres, ônus, sanções, ou restrição ao exercício de direitos e atividades e os atos de outra natureza, de seu interesse”.

47. Em linha com as razões trazidas no item anterior, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa. A Súmula CARF n.º 46, alias, atesta a possibilidade de o lançamento de ofício ser realizado sem prévia intimação do sujeito passivo, caso o Fisco já disponha de elementos suficientes para a constituição do crédito tributário.

48. Por sua vez, o art. 14 do PAF determina que apresentada a impugnação estará instaurada a fase litigiosa do procedimento, momento a partir do qual o contraditório e a ampla defesa poderão ser exercidos em sua plenitude, como de fato o foram, a se julgar pelos instrumentos de defesa apresentados ao longo do presente processo administrativo, pela BRASFIO e pelos devedores solidários ATHOS, GUAÇU, GUILHERME e GUSTAVO.

49. Nesse sentido, rejeito também essa preliminar de nulidade do lançamento.

---

<sup>3</sup> " Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio."

## Questões de Mérito

### V. Da contextualização das operações envolvendo a BRASFIO, a SOHO e a GUAÇU

50. O cerne da questão a ser enfrentada no presente julgado, contendo lançamentos referentes ao IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e IRRF, além de autos de infração de glosa de créditos do PIS e da COFINS, tudo referente aos anos de 2013 e 2014, diz respeito à acusação fiscal formulada no sentido de que as matérias primas, principalmente vergalhões de cobre, adquiridas pela devedora principal BRASFIO, perante a SOHO, estão respaldadas por notas fiscais inidôneas. As matérias primas são informadas como tendo sido encaminhadas para a GUAÇU, para fins de industrialização por encomenda.

51. Com isso os custos referentes a tais compras foram glosados, ensejando lançamento no IRPJ e na CSLL.

52. Já os valores contabilizados como pagos pela BRASFIO para a SOHO foram enquadrados como pagamentos sem causa, com o respectivo lançamento do IRRF.

53. Quanto aos valores creditados em favor da BRASFIO pela SOHO e pela HUSKY, foram considerados como depósitos bancários de origem não justificada, o que implicou, além do lançamento do IRPJ/CSLL, na tributação reflexa do PIS e da COFINS.

54. Todo o procedimento fiscal levado a termo na BRASFIO decorreu do que foi apurado no processo n.º 19515.720498/2018-05, formalizado em nome da pessoa jurídica SOHO, em que referida empresa foi declarada inexistente de fato e teve o seu CNPJ baixado com fundamento nos dispositivos legais a seguir transcritos:

#### **Instrução Normativa RFB n.º 1634 de 06/05/2016**

Art. 29. Pode ser baixada de ofício a inscrição no CNPJ da entidade:

[...]

II - inexistente de fato, assim denominada aquela que:

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

b) não for localizada no endereço constante do CNPJ e:

[...]

55. Ao final do procedimento fiscal foi editado pela Delegacia Especial de Fiscalização em São Paulo o Ato Declaratório Executivo n.º 002158283, publicado no DOU em

**24/08/2018** (fl. 638 do processo n.º 19515.720498/2018-96), o que se deu na forma abaixo reproduzida:

Número do Ato Declaratório Executivo: 002158283

Data da Publicação: 24/08/2018

Baixa de ofício de inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).

Pelo presente ato, considerando o que consta no processo administrativo n.º 19515.720498/2018-96, em conformidade com o disposto no parágrafo 2º do art 31 da Instrução Normativa RFB n.º 1.634, de 06 de maio de 2016, declara-se:

Art. 1º BAIXADA de ofício a inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) de n.º 05.825.925/0001-95 do contribuinte SOHO & BRIGHTON METALS - EIRELI

**Art. 2º Inidôneos, não produzindo efeitos tributários em favor de terceiros interessados desde 02/08/2012, os documentos emitidos pela pessoa jurídica, com fundamento no art. 29, inciso II, alíneas "a" e "b", item 2, art. 31 e art. 47 da IN RFB n.º 1.634 de 2016.**

56. Nesse passo, tendo por fundamento os dispositivos legais acima apresentados, além de a SOHO ter tido o seu CNPJ baixado de ofício, referido ato legal declarou inidôneos, não produzindo efeitos tributários em favor de terceiros interessados desde 02/08/2012, todos os documentos fiscais emitidos pela SOHO.

57. A figura do terceiro interessado é disciplinada pela IN RFB n.º 1634/2016 da seguinte maneira:

**Instrução Normativa RFB n.º 1634/2016**

Art. 47. É considerado inidôneo, não produzindo efeitos tributários em favor de terceiro interessado, o documento emitido por entidade cuja inscrição no CNPJ tenha sido declarada inapta ou baixada.

§ 1º Os valores constantes do documento de que trata o caput não podem ser:

I - deduzidos como custo ou despesa, na determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

II - deduzidos na determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF);

III - utilizados como crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) não cumulativos;

IV - utilizados para justificar qualquer outra dedução, abatimento, redução, compensação ou exclusão relativa aos tributos administrados pela RFB.

§ 2º Considera-se terceiro interessado, para fins do disposto neste artigo, a pessoa física ou a entidade beneficiária do documento.

58. À luz da norma acima, o terceiro interessado será toda pessoa física ou jurídica que se beneficiar do documento declarado inidôneo, restando demarcado que mencionado documento não poderá ser deduzido como custo ou despesa das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, não poderá ser deduzido na apuração do IRPF e que também não poderá ser utilizado como crédito na determinação do PIS e da COFINS.

59. Segundo consta do processo n.º 19515.720498/2018-05 e da Representação Fiscal elaborada pela Fiscalização, relativamente à SOHO:

- não houve a integralização do capital social conforme consignado em alteração contratual registrada na JUCESP, ato tido por praticado dois anos após a data prevista e realizado por pessoa jurídica já dissolvida;
- não declarou nem recolheu tributos no período;
- a capacidade de seus estabelecimentos era incompatível com o quantitativo de mercadorias registradas como entradas/saídas, assim como em relação aos estoques informados como existentes;
- apresentou quadro reduzido de funcionários (apenas quatro pessoas com função administrativa) e ínfimos dispêndios com energia elétrica, água, armazenagem e com o transporte dos produtos;
- sua movimentação financeira se mostrou destoante dos valores registrados nas notas fiscais emitidas;
- nos anos de 2013 e 2014 as notas fiscais de vendas totalizaram em torno de R\$ 950 milhões para uma movimentação de 162 mil toneladas de mercadorias;
- a despeito disso, os valores recebidos a crédito em instituições financeiras não passou de R\$ 480 milhões;
- conforme consta do processo n.º 19606-626717/2016, formalizado pela Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo, fl. 1479, o estabelecimento matriz de inscrição estadual n.º 149.824.132.119 e a filial com inscrição estadual n.º 145.513.391.119 tiveram seus documentos fiscais considerados inidôneos a partir de 01/10/2007 para a matriz, e a partir de 02/08/2012 para a filial; e
- além de não possuir capacidade de armazenamento e de movimentação de mercadorias, a SOHO apresentou estoques negativos e deixou de recolher o ICMS ao longo dos últimos cinco anos, tendo ainda registrado a aquisição de mercadorias de contribuintes inexistentes.

60. Quanto a este último aspecto, a Autoridade Fiscalizadora destacou que dentre os fornecedores da SOHO, 75,4% tiveram sua inscrição estadual declarada nula ou o CNPJ na condição de nulo, baixado ou inapto, alguns deles sendo destinatários de súmulas de declaração de documentos tributariamente ineficazes.

61. Em relação a eles, a SOHO não realizou qualquer pagamento, destacou a AFRFB responsável pelo procedimento. O quadro a seguir espelha a situação acima evidenciada:

| CNPJ do Contribuinte | Nome do Contribuinte  | Valor das Notas Fiscais emitidas tendo a SOHO como destinatária nos anos calendário 2013 e 2014 |               |
|----------------------|---|---|---------------|
| 34.293.761/0001-09   | DEPOSITO DE METAIS PRAIA DE ESPINHO LTDA                    | 316.054.612,67  |               |
| 13.458.069/0001-05   | METAIS DESCK - ATACADISTA COMERCIAL LTDA                    | 149.559.595,71  |               |
| 13.961.787/0001-08   | POINT DOS METAIS ATACADISTA COMERCIAL LTDA                  | 88.393.925,12   |               |
| 30.046.296/0001-42   | Depósito de Metais Sanjoenense Ltda                         | 59.281.283,16   |               |
| 17.130.582/0001-23   | BR METALS COMERCIO DE METAIS LTDA                           | 50.313.223,21   |               |
| 17.168.695/0001-18   | ADALTEX COMERCIAL DE METAIS EIRELI                          | 9.391.466,10  |               |
| 20.491.417/0001-01   | METAL FUSION TECHNOLOGY                                     | 8.850.788,59  |               |
| 20.487.105/0001-24   | Stone Chemical Company                                      | 7.228.920,89  |               |
| 19.991.982/0001-59   | Votorantim Steel Construcao e Comercio de Metais Eireli     | 5.252.997,60  |               |
| 18.409.275/0001-49   | Elephant Trade Chemicals and Metais Eireli                  | 3.860.471,88  |               |
| 64.746.019/0001-64   | Siderurgica Votorantim Distribuicao e Comercio de Metais    | 3.523.710,45  |               |
| 19.142.031/0001-05   | Albertini do Brasil Metais Eireli - ME                      | 3.291.459,84  |               |
| 19.421.851/0001-36   | EN Carton Comercio de Papel Papelao Embalagens Eireli       | 2.500.022,00  |               |
| 18.411.576/0001-07   | Skyfall Trade Imp Distribuicao e Com Maquinas Metais Eireli | 2.374.198,47  |               |
| 19.288.468/0001-51   | Pocottiolia Comercio de Metais Eireli                       | 2.237.459,88  |               |
| 18.380.010/0001-65   | BLUE BENZ INTERNATIONAL TRADE METAIS EIRELI                 | 2.072.251,52  |               |
| 19.463.556/0001-42   | CHRISTOFOLETTI COMERCIO DE METAIS EIRELI - EPP              | 1.326.933,00  |               |
|                      | <b>SOMA</b>   | <b>715.513.320,09</b>   | <b>75,4%</b>  |
|                      | <b>DEMAIS FORNECEDORES</b>                                  | <b>233.793.671,16</b>   | <b>24,6%</b>  |
|                      | <b>TOTAL</b>  | <b>949.306.991,25</b>   | <b>100,0%</b> |

62. A Fiscalização diligenciou perante as acima discriminadas empresas e delas não obteve qualquer resposta. O *modus operandi* do esquema restou descrito no relatório (item 4).

63. De acordo com a autoridade fiscal os recursos financeiros creditados em contas da SOHO provinham de empresas que desejavam justificar a compra de mercadorias por elas vendidas. No tocante aos valores debitados, informou que não se destinavam aos supostos fornecedores, mas sim a diversas empresas do ramo de metais e de sucatas. Entendeu, portanto, que as notas fiscais emitidas pela SOHO se prestaram para encobrir o fornecimento de produtos por empresas que não emitiam as notas fiscais, livrando-as do recolhimento de impostos.

64. Por decorrência, busca demonstrar que a SOHO foi utilizada por pessoas jurídicas interessadas na obtenção de créditos fictícios de ICMS, IPI, PIS e COFINS, além de se

favorecerem com a redução indevida das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, formação de caixa dois e desvio de recursos em favor de sócios e de terceiros.

65. Por meio da extração das Notas Fiscais Eletrônicas do período, a Fiscalização verificou que a BRASFIO filial CNPJ 12.770.558/0003-05 consta como adquirente de mercadorias da SOHO no total de R\$ 63.239.023,42 (Anexo I, fls. 2847/2851).

66. No mesmo período, a BRASFIO foi destinatária de transferências bancárias da SOHO no valor global de R\$ 26.239.006,28 (Anexo II, fls. 2852/2858) e remeteu de volta para a SOHO o total de R\$ 5.878.350,12 (Anexo III, fl. 2859).

67. A autuada foi tributada nos anos de 2013 e 2014 pelo lucro real trimestral e registrou um saldo anterior de prejuízo acumulado de R\$ 44.580.184,00.

68. Apresentou DACON's para os meses de janeiro a maio de 2013, nos quais sistematicamente apurou saldos credores para o PIS e a COFINS. Quanto aos DACON's de junho. Nos anos da autuação os principais fornecedores da BRASFIO foram os seguintes:

| CNPJ (8 dígitos) | Nome do Fornecedor                   | Descrição CFOP      | CNPJ (8 dígitos) do Participante | Nome do Adquirente | Total das Notas Fiscais |
|------------------|--------------------------------------|---------------------|----------------------------------|--------------------|-------------------------|
| 61554028         | CECIL S/A LAMINAÇÃO DE METAIS        | Venda de produção   | 12770558                         | BRASFIO            | 65.045.301,42           |
| 05825925         | SOHO & BRIGHTON METALS - EIRELI      | Venda de mercadoria | 12770558                         | BRASFIO            | 63.239.023,42           |
| 50296896         | PLASINCO LTDA.                       | Venda de produção   | 12770558                         | BRASFIO            | 22.978.476,87           |
| 60398369         | PARANAPANEMA S/A                     | Venda de produção   | 12770558                         | BRASFIO            | 21.001.299,82           |
| 07281811         | GENERAL IND.E COM. PROD.POLIMERICOS  | Venda de produção   | 12770558                         | BRASFIO            | 11.275.951,75           |
| 14972021         | NATIVA METAIS COM COND ELÉTRICOS     | Venda de mercadoria | 12770558                         | BRASFIO            | 10.583.162,00           |
| 07282976         | G & O INDUSTRIA E COMERCIO LTDA - ME | Venda de mercadoria | 12770558                         | BRASFIO            | 5.726.203,34            |

### **Da Infração Comprovação Inidônea de Custos, considerada no IRPJ e com reflexo na CSLL**

69. Tendo por motivação a inidoneidade das notas fiscais emitidas pela SOHO em favor da BRASFIO, acima comentada, conforme verificado no Anexo VII, fls. 2873/2991, a Fiscalização compulsou cada nota fiscal emitida e promoveu a glosa do valor nela especificado, da qual deduziu os tributos incidentes na operação.

70. A título de exemplo, tomemos a primeira operação considerada:

| Data NF       | CNPJ Emissor  | Razão Social                 | Valor Nota |           | Cliente                 | Nº Nota | Glosa de Custo |
|---------------|---------------|------------------------------|------------|-----------|-------------------------|---------|----------------|
| Data Contábil | Conta Estrut. | Conta                        | Débito     | Crédito   | Histórico               | Nº NF   | (NF- Impostos) |
| 05/03/2013    | 05.825.925/01 | SOHO BRIGHTON                | 232.427,00 |           | 12.770.558/0003-05      | 4018    |                |
| 05/03/2013    | 1.01.18.06    | ICMS a Recup/Rec Filial SJBV |            | 41.836,86 | CR.ICMS.NF.4018-SOHO BR | 4018    |                |
| 05/03/2013    | 1.01.17.07    | Cred. PIS nao Cumulat MP66   |            | 3.835,05  | CR.PIS.NF.4018-SOHO BRI | 4018    |                |
| 05/03/2013    | 1.01.17.17    | Cred. Cofins não Cumulativo  |            | 17.664,45 | CR.COFINS.NF.4018-SOHO  | 4018    |                |
| 05/03/2013    | 1.02.02.07    | Materia Prima Filial SBJV    | 232.427,00 |           | NF.4018-SOHO            | 4018    | 169.090,64     |

71. Ao totalizar trimestralmente esses valores, a Autoridade Lançadora chegou aos seguintes resultados:

| Trimestres/Ano    | Valores Glosados     |
|-------------------|----------------------|
| 1º Trimestre 2013 | 1.722.186,72         |
| 2º Trimestre 2013 | 8.634.329,55         |
| 3º Trimestre 2013 | 11.597.147,20        |
| 4º Trimestre 2013 | 7.666.881,85         |
| 1º Trimestre 2014 | 6.947.687,16         |
| 2º Trimestre 2014 | 7.888.129,92         |
| 3º Trimestre 2014 | 1.582.091,58         |
| <b>Total</b>      | <b>46.038.453,98</b> |


72. Mencionados valores foram tributados no IRPJ e na CSLL sob a forma de Custo dos Bens ou Serviços Vendidos - Comprovação Inidônea de Custos, infração essa que foi fundamentada da seguinte forma: art. 3º da Lei nº 9.249/95; e arts. 217, 247, 248, 249, inciso I, 251, 256, 277, 278, 289 e 290 do RIR/99.

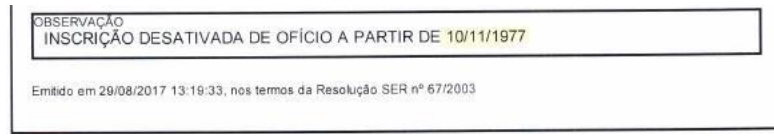
73. Ao abordarem o tópico Do direito (em sentido amplo), subtópicos Do atendimento pela BRASFIO ao requisitado pela fiscalização (e das transportadoras Sfera e Wtar) os Recorrente descreveram as diversas intimações fiscais formalizadas pela Fiscalização para a BRASFIO e para as empresas transportadoras Sfera e Wtar, bem como as respectivas respostas, pelas Demandantes consideradas como satisfatórias para a comprovação da efetividade das compras das matérias primas perante a SOHO. Também entenderam que as empresas Sfera e Wtar teriam apresentado documentação suficiente para a comprovação de que as mercadorias foram transportadas do estabelecimento da SOHO para o parque industrial da GUAÇU.

74. Não obstante o longo arrazoado apresentado pelos ora Recorrentes, o certo é que o trabalho fiscal se mostrou contundente na comprovação da inidoneidade das notas fiscais emitidas pela SOHO, senão vejamos:

- nos anos de 2013 e 2014 a SOHO emitiu notas fiscais no total de R\$ 950 milhões e recebeu créditos de apenas R\$ 480 milhões;
- teria movimentado 162 mil toneladas de produtos dispondo de apenas 4 empregados, todos eles com funções administrativas;

- conforme consta do processo 19515.720498/2018-96, a sede do estabelecimento matriz localizada na Av. Nove de Julho, 5345, cj. 91, Itaim Bibi, São Paulo, corresponde a um imóvel contendo recepção, quatro salas fechadas em drywall e dois banheiros, o que é incompatível com a movimentação acima referida;
- para a filial de CNPJ 05.825.925/0002-76, a SOHO apenas apresentou a cópia de um contrato de sublocação de um galpão de 100 m2 que continha apenas a assinatura do responsável pela SOHO, de nome Sérgio, pelo que foi considerado sem validade jurídica;
- esse imóvel seria utilizado de forma compartilhada entre a SOHO e o locatário originário, Central Autorizada de Equipamentos e Serviços Ltda, empresa que tem como objeto social a manutenção de equipamentos de cozinha industrial;
- ainda que tivesse por válido o contrato, não vislumbro como em um espaço de acanhados 100 m2 uma empresa poderia armazenar 162 mil toneladas de sucata e ainda dividir a sua área com uma outra empresa, cuja atividade era a manutenção de equipamentos de cozinha;
- armazenamento de sucatas e manutenção de cozinha industrial são atividades absolutamente incompatíveis de serem exercidas em um mesmo espaço, entendo eu;
- 75% de seus supostos fornecedores foram diligenciados e o resultado encontrado foi contundente no sentido da inexistência das operações;
- a SOHO não pagou qualquer quantia para esses alegados fornecedores;
- a grande maioria deles se encontrava com a inscrição estadual desativada de ofício, desde há muito tempo;
- Tomemos por exemplo a Depósito de Metais Praia do Pinho (que teria vendido para a SOHO mercadorias no total de R\$ 316 milhões nos anos de 2013 e 2014), empresa que estava com a sua inscrição estadual desativada de ofício desde a sua abertura em 10/11/1977:

|   |  |                               |                              |
|---|--|-------------------------------|------------------------------|
|  | GOVERNO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO<br>Cadastro de Contribuintes do ICMS | INSCR. ESTADUAL<br>81.891.966 | DATA INSCRIÇÃO<br>10/11/1977 |
|   | COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL                         |                               |                              |
| CONTRIBUINTE (Nome/Razão Social)<br>DEPOSITO DE METAIS PRAIA DE ESPINHO LTDA        |  |                               |                              |



- para outra grande parte delas, além da desativação de ofício da inscrição estadual, o CNPJ foi declarado nulo desde a data de sua inscrição;
- foi o caso da Metais Desk Ltda, segundo maior fornecedor da SOHO com venda de mercadorias no período da ordem de R\$ 149 milhões;
- por meio do Ato Declaratório Executivo nº 002139727, publicado no DOU em 22/06/2018, referida empresa teve seu CNPJ considerado nulo desde a data da sua inscrição, medida que foi adotada pelo uso de documento de identificação falsificado na constituição da pessoa jurídica;
- o uso de documentos falsificados também foi identificado nos "fornecedores" Adaltex Comercial de Metais Eireli, Metal Fusion Technology, Stone Steel Construção e Comércio de Metais Eireli, Albertini do Brasil Metais Eireli, E N Cartonn Comércio de Papel Papelão Embalagens Eireli, Pocottiola Comércio de Metais Eireli, Blue Bens International Trade Metais Eireli e Cristofolletti Comércio de Metais Eireli.

75. No mais, no quadro a seguir transcrito, a Fiscalização apresentou algumas operações em que vergalhões de cobre teriam sido adquiridos pela SOHO de fornecedores (sem existência de fato, como demonstrado no Relatório Fiscal) e que nas mesmas datas teriam sido vendidos para a BRASFIO:

| Data Emissão | CNPJ Fornecedor | Fornecedor                    | Estado | Nº Nota | CFO P | Valor Item | CNPJ Cliente | Cliente         | Estado | Quantidade | Unidade |
|--------------|-----------------|-------------------------------|--------|---------|-------|------------|--------------|-----------------|--------|------------|---------|
| 19/03/2013   | 13.458.069      | METAIS DESCK                  | RJ     | 1.168   | 6102  | 332.553,20 | 05.825.925   | SOHO & BRIGHTON | SP     | 17.860,00  | KG      |
| 19/03/2013   | 05.825.925      | SOHO BRIGHTON                 | SP     | 4.116   | 5102  | 339.340,00 | 12.770.558   | BRASFIO         | SP     | 17.860,00  | KG      |
| 24/04/2013   | 34.293.761      | Dep. Metais Praia do Espinho  | RJ     | 9.980   | 6102  | 296.589,60 | 05.825.925   | SOHO & BRIGHTON | SP     | 15.920,00  | KG      |
| 24/04/2013   | 05.825.925      | SOHO BRIGHTON                 | SP     | 4.384   | 5102  | 302.480,00 | 12.770.558   | BRASFIO         | SP     | 15.920,00  | KG      |
| 29/07/2013   | 05.457.011      | RIO RECIBRAS                  | RJ     | 4.873   | 6102  | 221.838,68 | 05.825.925   | SOHO & BRIGHTON | SP     | 11.914,00  | KG      |
| 29/07/2013   | 05.825.925      | SOHO BRIGHTON                 | SP     | 5.232   | 5102  | 226.366,00 | 12.770.558   | BRASFIO         | SP     | 11.914,00  | KG      |
| 23/08/2013   | 13.458.069      | METAIS DESCK                  | RJ     | 1.434   | 6102  | 491.197,50 | 05.825.925   | SOHO & BRIGHTON | SP     | 25.650,00  | KG      |
| 23/08/2013   | 05.825.925      | SOHO BRIGHTON                 | SP     | 5.470   | 5102  | 501.457,50 | 12.770.558   | BRASFIO         | SP     | 25.650,00  | KG      |
| 25/11/2013   | 10.430.740      | IBM Ind. Brasileira de Metais | RJ     | 404     | 6102  | 256.382,72 | 05.825.925   | SOHO & BRIGHTON | SP     | 12.232,00  | KG      |
| 25/11/2013   | 05.825.925      | SOHO BRIGHTON                 | SP     | 6.630   | 5123  | 261.642,48 | 12.770.558   | BRASFIO         | SP     | 12.232,00  | KG      |
| 27/11/2013   | 18.409.275      | Elephant Trade Chemicals      | SP     | 194     | 5102  | 341.019,20 | 05.825.925   | SOHO & BRIGHTON | SP     | 16.270,00  | kg      |
| 27/11/2013   | 05.825.925      | SOHO BRIGHTON                 | SP     | 6.682   | 5102  | 348.015,30 | 12.770.558   | BRASFIO         | SP     | 16.270,00  | KG      |
| 27/01/2014   | 34.293.761      | Dep. Metais Praia do Espinho  | RJ     | 13.067  | 6102  | 274.012,00 | 05.825.925   | SOHO & BRIGHTON | SP     | 12.200,00  | KG      |
| 27/01/2014   | 05.825.925      | SOHO BRIGHTON                 | SP     | 7.260   | 5123  | 279.624,00 | 12.770.558   | BRASFIO         | SP     | 12.200,00  | KG      |

76. Assim, se está provado que a SOHO não comprou as mercadorias de seus alegados "fornecedores", também considero estar devidamente demonstrado que a BRASFIO não adquiriu qualquer produto da SOHO. Nessa toada e diante das inexpressivas provas apresentadas pela BRASFIO, tenho como regular a glosa dos custos relacionados as notas fiscais emitidas pela SOHO, tendo como adquirente a BRASFIO.

77. Vejam que, a inexistência de provas robustas no sentido de inexistência de fato da pessoa jurídica fornecedora, transfere ao adquirente o ônus de provar a efetividade das operações, através da comprovação do pagamento e recebimento das mercadorias. Nesse sentido exato sentido, alias, foi o r. acórdão n.º 9101-002.811, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de relatoria do Conselheiro Gerson Guerra, sessão de 10 de maio de 2017.

78. Mas não é só. Consta expressamente do Ato Declaratório Executivo n.º 002158283, concernente à baixa de ofício do CNPJ da empresa, que os documentos emitidos pela SOHO foram declarados pela Administração Tributária como "*Inidôneos, não produzindo efeitos em favor de terceiros interessados desde 02/08/2012*", o que abarca as notas fiscais de compras de mercadorias apropriadas como custo pela BRASFIO nos anos de 2013 e 2014.

79. Conforme consta do relatório (item 4), mostraram-se infrutíferas as explanações formuladas pelos Defendentes com o propósito de demonstrar o atendimento pela BRASFIO e pelas transportadoras Star e Wtar ao requisitado pela Fiscalização.

Ao se ater aos documentos relativos ao transporte das mercadorias do estabelecimento da SOHO para o estabelecimento da GUAÇU, a AFRFB afirmou que a BRASFIO apresentou RPA's sem qualquer assinatura e GFIP mensais que apenas informam remuneração de trabalhadores e as correspondentes contribuições previdenciárias, com o que não se prestam para comprovar o transporte das mercadorias.

Quanto a 2 (dois) Conhecimentos de Transporte Eletrônicos pela BRASFIO apresentados, emitidos pela Sfera Transportes e Logística Eireli, no valor de R\$ 900,00, e pela Wtar Transporte Rodoviários Ltda, no valor de R\$ 800,00, em que é informado que as mercadorias foram transportadas da SOHO para a filial da BRASFIO em São Paulo ou para a GUAÇU em Mogi das Cruzes, foi informado que os campos relativos ao recebimento das mercadorias (nome, RG, datas de saída/chegada e assinatura) sem encontravam em branco, sem qualquer informação. Acrescentou que a filial da BRASFIO é apenas um escritório administrativo, sem espaço para armazenagem de mercadorias. Por tais razões, estabeleceu que os documentos apresentados não comprovam os serviços de fretes.

80. O mesmo se diga para o que consta no item em que os Recorrentes procuram demonstrar a efetividade da industrialização por encomenda, por parte da GUAÇU, dos produtos tidos como adquiridos pela BRASFIO perante a SOHO.

81. Cabe ainda registrar que, considero inaplicável no caso em julgamento o disposto na Súmula STJ n.º 509 exarada no sentido de que "*É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda*".

82. Nesse sentido, faço minhas as palavras constantes da r. decisão de piso:

A uma, pelo fato de a boa-fé ser afastada, em se tratando de documento inidôneo, como verificado com as notas fiscais em questão, as quais foram expressamente declaradas como inidôneas pela Administração Tributária, tratando-se de atributo que restou adequadamente demonstrado pelas diligências fiscais, como já mencionado.

A duas, por se tratar de legislação voltada ao ICMS, o que diz respeito a tributo que não se encontra em discussão;

E a três, em razão da inequívoca demonstração, pela Fiscalização, de que as operações de compra e venda não existiram no mundo concreto.

83. Quanto à alegada regularidade fiscal da SOHO em 2013 e 2014, pelo fato de a empresa ter gerado sem restrições as notas fiscais eletrônicas cujos valores foram glosados pela Fiscalização, volto a registrar constar à fl. 1479 cópia de ato exarado pela Secretaria de Fazenda, datado de 24/11/2015, em que foi atestada a simulação da existência dos estabelecimentos matriz e filial da SOHO, com o que foram considerados como documentos fiscais inidôneos aqueles emitidos a partir de 01/10/2007 pela matriz e a partir de 02/08/2012 pela filial.

84. Denota-se, pois, que a emissão dos documentos fiscais em 2013 e em 2014 aconteceu porque a fiscalização estadual somente descobriu a inexistência fática dos estabelecimentos comerciais da SOHO em novembro de 2015, o que a levou a retroagir no tempo e determinar que a irregularidade dos documentos fiscais emitidos ostentassem efeitos *ex tunc*.

85. No mais, ainda que possa se questionar o efeito retroativo do ato administrativo, o conjunto probatório apresentado pela douta autoridade fiscal cuida de reforçar os elementos fáticos e demonstrar em concreto a inocorrência das operações envolvendo a SOHO e a BRASFIO.

86. De outra parte, foi aduzido pelos Recorrentes que se a empresa se encontrava no lucro real e se a sua escrituração comercial não estava correta, deveria a douta autoridade fiscal ter arbitrado o lucro.

87. Vejamos a norma que rege o arbitramento do lucro:

**Decreto nº 3000, de 1999 (RIR/99)**

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

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

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real;

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

VI - o contribuinte não manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

88. Ante o texto legal apresentado, será obrigatório o arbitramento do lucro quando a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar a movimentação financeira, inclusive a bancária, ou para determinar o lucro real.

89. Conforme demonstrativo supra, a SOHO foi o segundo maior fornecedor da BRASFIO, para quem teria vendido mercadorias no total de R\$ 63,24 milhões. Mas qual a relevância das "aquisições" junto à SOHO, quando comparadas com o total pago para os sete principais fornecedores, que foi de R\$ 199,85 milhões? Uma mera operação de divisão esclarece que as compras respaldadas por notas fiscais inidôneas representaram 31,64% das compras realizadas junto aos sete maiores fornecedores da BRASFIO.

90. Considero, na hipótese de os valores decorrentes da fraude (a implicarem nas glosas relacionadas aos custos das mercadorias vendidas) não se mostrarem significativos em relação ao montante dos custos apropriados pelo contribuinte, que a escrituração não deve ser considerada imprestável, possibilitando que a tributação seja efetivada com base no lucro real, regra de tributação de acordo com a legislação.

91. Sendo o caso, caberá à autoridade lançadora reduzir o CMV indicado na DIPJ, fazendo-o na proporção das compras glosadas em relação ao total das compras consideradas na determinação do tributo. Com isso, estará preservando a apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro real, conforme verificado no caso em julgamento, o que bem demonstra que a apuração fiscal em nada ofendeu ao ordenamento legal aplicável à matéria em questão.

92. Por outro lado, na hipótese de a glosa dos custos ser substancial, será o caso de se dar aplicabilidade ao art. 530, II, "b", do RIR/99, acima reproduzido, declarando-se a improcedência do lançamento efetuado com base no lucro real. Esse posicionamento é reiterado neste E. CARF, vejamos a ementa do r. Acórdão 1301-003.503 (21/11/2018):

LUCRO REAL. GLOSA SUBSTANCIAL DOS CUSTOS DO PERÍODO. IMPROCEDÊNCIA DOS AUTOS DE INFRAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL. OBRIGATORIEDADE DO ARBITRAMENTO DO LUCRO.

A glosa de praticamente todos os custos e despesas operacionais declarados pelo contribuinte impossibilita a apuração do lucro real, por falta dos requisitos essenciais da tributação com base no lucro real, qual seja, a escrituração contábil respaldada em livros e documentação hábil e idônea. [...]

A legislação tributária não admite a tributação pelo IRPJ e pela CSLL, no regime do lucro real, diretamente sobre praticamente a totalidade da receita bruta pela glosa substancial de custos/despesas e muito menos sobre compras, exceto, no último caso, na hipótese de arbitramento quando a receita bruta não é conhecida o que não é o caso.

93. No caso em apreciação, a SOHO emitiu notas fiscais que representaram pouco mais de 30% do volume das notas fiscais emitidas pelos sete maiores fornecedores da BRASFIO.

94. Portanto, ao manter a tributação pela sistemática do lucro real, correto se mostrou o procedimento da Autoridade Fiscalizadora, dado que a contabilidade, como um todo, não se mostrou imprestável para a determinação do lucro real.

95. Outro aspecto abordado pelos Recorrentes tomou por base a Súmula CARF nº 3 a seguir transcrita:

**Súmula CARF nº 3**

Para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro, a partir do ano-calendário de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento, tanto em razão da compensação de prejuízo, como em razão da compensação da base de cálculo negativa.

96. Exemplificando o equívoco tido por cometido pela autoridade fiscal, os Recorrentes assim se manifestaram sobre a apuração do IRPJ do primeiro trimestre de 2013: “*Se aplicarmos 30% sobre R\$ 7.600.536,84, chegaremos ao montante de R\$ 5.320.375,79. Subtraindo desse valor o importe de R\$ 1.561.182,25, teremos um valor tributável, após a compensação de R\$ 2.923.779,79 e não de R\$ 3.642.758,59*”.

| RESULTADO DAS ATIVIDADES EM GERAL DECLARADO                      |                                |  |                                   |
|--|--------------------------------|--|-----------------------------------|
| Prejuízo das Atividades em Geral Declarado                       |                                |  | 2.396.596,00                      |
| INFRAÇÕES EM BASE DE CÁLCULO SUJEITAS A COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS |                                |  |                                   |
| Multa  | Infração                       | Valor Tributável                           |                                   |
| 150,00%  | Operacional                    | 7.600.536,84                               | (1)                               |
| COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS   |                                |  |                                   |
| Valor Tributável   | Prejuízo do Período Compensado | Prejuízo de Períodos Anteriores Compensado | Valor Tributável após Compensação |
| (1) 7.600.536,84   | 2.396.596,00                   | 1.561.182,25                               | 3.642.758,59                      |
| CÁLCULO DO IMPOSTO   |                                |  |                                   |
| Multa  | Base de Cálculo                | Alíquota                                   | Imposto Apurado                   |
| 150,00%  | 3.642.758,59                   | 15,00%                                     | 546.413,78                        |

97. Por sua vez, o r. voto condutor da DRJ assertivamente consignou que: *“Acontece que o percentual de 30% deverá ser aplicado não sobre o valor das infrações, que foi de R\$ 7.600.536,84, mas sim sobre o lucro líquido ajustado do período, ou seja, as infrações de R\$ 7.600.536,84 menos o prejuízo das atividades em geral declarado, de R\$ 2.396.596,00, com o que se chegará à quantia de R\$ 5.203.938,84, sobre a qual se fará incidir o percentual de 30%, chegando-se ao prejuízo de períodos anteriores compensável, que foi de R\$ 1.561.182,25”*.

98. Com feito, a base de cálculo tributável derivará da subtração da quantia de R\$ 5.203.938,94 (infração apurada menos prejuízo das atividades em geral declarado) menos a quantia de R\$ 1.561.181,65 (prejuízo de períodos anteriores compensável), o que resultará na importância de R\$ 3.642.757,19, valor este coincidente com o encontrado pela Autoridade Lançadora. Logo, também não merecem ser acolhidas as razões trazidas pelas ora Recorrentes.

## **VI. Da Infração Omissão de Receita por Presunção Legal - Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada (reflexos na CSLL, no PIS e na COFINS)**

99. A Fiscalização considerou que a BRASFIO deixou de apresentar o devido suporte documental relativo aos valores recebidos a crédito da SOHO, no total de R\$ 5.878.350,12, e da HUSKY, no total de R\$ 16.137.690,54, o que importou em transferências bancárias no montante de R\$ 22.016.040,66, conforme discriminado no Anexo IX, fls. 2910/2913.

100. Nesse passo, os valores creditados pela SOHO e pela HUSKY em favor da BRASFIO foram tributados com a utilização da presunção legal de omissão de receita decorrente de depósitos bancários com origem não comprovada.

101. Como fundamentação legal, foram citados diversos dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda, dentre eles o art. 287, dispositivo cuja matriz legal é a norma a seguir apresentada:

### **Lei nº 9.430, de 1996**

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

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

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

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

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). (Vide Medida Provisória nº 1.563-7, de 1997)(Vide Lei nº 9.481, de 1997)

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

102. Conforme informado no Relatório Fiscal, a omissão de receita por presunção legal neste item tratada apresentou reflexos na tributação da CSLL, do PIS e da COFINS.

103. Sobre os R\$ 5.878.350,12 creditados em favor da BRASFIO pela SOHO, a justificativa dada foi de que decorreram do retorno de valores adiantados cujas mercadorias não foram recebidas pela BRASFIO (item 3.7.4 do Relatório Fiscal).

104. A tese foi rechaçada pela Fiscalização sob o argumento de que o saldo da conta 1.01.09.207 – SOHO & BRIGHTON se encontrava zerado em janeiro de 2013. Além disso, os históricos dos lançamentos não mencionavam a alegada devolução do numerário, em virtude da não entrega das mercadorias:

| Data       | Cód.Conta Estrut. | Conta                       | D/C | Débitos    | Créditos   | Histórico      |
|------------|-------------------|-----------------------------|-----|------------|------------|----------------|
| 15/02/2013 | 1.01.01.72        | Banco do Brasil S/A         | D   | 563.745,57 |            | ted s plasinco |
| 15/02/2013 | 1.01.09.207       | Soho & Brighton Metals Ltda | C   |            | 563.745,57 | ted s plasinco |
| 18/02/2013 | 1.01.01.72        | Banco do Brasil S/A         | D   | 329.596,48 |            | ted s plasinco |
| 18/02/2013 | 1.01.09.207       | Soho & Brighton Metals Ltda | C   |            | 329.596,48 | ted s plasinco |
| 20/02/2013 | 1.01.01.72        | Banco do Brasil S/A         | D   | 495.146,12 |            | ted s plasinco |
| 20/02/2013 | 1.01.09.207       | Soho & Brighton Metals Ltda | C   |            | 495.146,12 | ted s plasinco |

105. Foi apresentada no Anexo IV, fls. 2860/2866, uma relação de pagamentos efetuados pela BRASFIO para determinadas empresas, por conta e ordem da SOHO, dentre elas a empresa HUSKY COMÉRCIO DE METAIS FERROSOS E NÃO FERROSOS EIRELI, no total de R\$ 11.358.741,19. A HUSKY seria fornecedora da SOHO que, por sua vez, emitiu as

notas fiscais com destino à BRASFIO, cujos valores foram tributados na infração anteriormente analisada.

106. Já no Anexo VI, fls. 2870/2872, se encontram especificados os valores pela HUSKY creditados em favor da BRASFIO, que totalizaram R\$ 16.137.690,54, tendo sido ressaltado pela Fiscalização (item 3.13 do Relatório Fiscal) que as transferências da SOHO em favor da HUSKY em alguns casos correspondiam em datas e valores às transferências da HUSKY em favor da BRASFIO. Assim, o recurso saía da BRASFIO para a SOHO, depois migrava da SOHO para a HUSKY e por fim da HUSKY regressava para a BRASFIO.

107. Como exemplo do afirmado, foi apresentado o seguinte demonstrativo:

| Banco | Agência | Conta      | Data      | Valor      | D/C | Histórico           | Banco Origem / Destino | Agência Origem / Destino | Conta Origem / Destino | Nome Origem / Destino |
|-------|---------|------------|-----------|------------|-----|---------------------|------------------------|--------------------------|------------------------|-----------------------|
| HSBC  | 478     | 4780348900 | 5/8/2014  | 403.579,45 | C   | TRANSF CONNECT BANK | 399                    | 2005                     | 20050002796            | SOHO & BRIGHTON       |
| HSBC  | 478     | 4780348900 | 5/8/2014  | 403.579,45 | D   | EMISSAO DE TED      | 001                    | 1761                     | 366374                 | BRASFIO               |
| HSBC  | 478     | 4780348900 | 8/8/2014  | 400.301,10 | C   | TRANSF CONNECT BANK | 399                    | 2005                     | 20050002796            | SOHO & BRIGHTON       |
| HSBC  | 478     | 4780348900 | 8/8/2014  | 400.301,10 | D   | EMISSAO DE TED      | 001                    | 1761                     | 366374                 | BRASFIO               |
| HSBC  | 478     | 4780348900 | 14/8/2014 | 341.208,11 | C   | TRANSF CONNECT BANK | 399                    | 2005                     | 20050002796            | SOHO & BRIGHTON       |
| HSBC  | 478     | 4780348900 | 14/8/2014 | 341.208,10 | D   | EMISSAO DE TED      | 001                    | 1761                     | 366374                 | BRASFIO               |

108. Os Recorrentes não contraditaram o presente item do lançamento na parte que se refere à tributação do IRPJ, fazendo-o, porém, no local em que apresentaram os argumentos contrários à tributação do PIS e da Cofins incidentes sobre a omissão de receitas.

109. Como será demonstrado, ao rebaterem a presente infração os Recorrentes formularam considerações imprecisas e desconexas, pelo que não merecem ser acolhidas por este Colegiado.

110. Transcreveram parte do que consta no item 3.7.4 do Relatório Fiscal, em que é citado que, a despeito de em janeiro de 2013 o saldo da conta SOHO se encontrar zerado, que em 31/03/2013 a BRASFIO registrou débito na conta 1.01.09.207 – SOHO & BRIGHTON e crédito na conta 2.01.07.01563 – SOHO & BRIGHTON correspondentes à quantia de R\$ 12.220.229,52, lançamento cujo histórico foi “transferência de saldo de adiantamento”, tratando-se do primeiro lançamento feito na conta de passivo.

111. Logo após, afirmaram que o passivo não era fictício, que de fato existia, o que representaria mais um motivo para a tributação ser efetuada com base no lucro arbitrado, e não no real, conforme modelo adotado pela Fiscalização.

112. Ora, o que aqui se discute não é a tributação formulada em razão da caracterização de um passivo fictício, cuja fundamentação legal é encontrada no art. 281 do RIR/99. O que se tem, em realidade, é um lançamento formulado com base em depósitos bancários de origem não comprovada, cujo suporte legal é o art. 283 do RIR/99.

113. Acerca dos valores recebidos da HUSKY, os Interessados mencionaram a existência de um instrumento particular de constituição de uma sociedade em conta de participação (SCP), firmado em 04/11/2013 com o então proprietário da HUSKY com o objetivo de instituir um novo negócio com a BRASFIO, para o qual seriam afetados R\$ 18 milhões, 90% deste valor sendo suprido pelo sócio da HUSKY e 10% pela BRASFIO.

114. Informaram que posteriormente o sócio da HUSKY resolveu rescindir o compromisso, medida adotada conforme Distrato datado de 10/09/2014, nele constando em sua Cláusula Segunda que o segundo distratante (HUSKY) enviou à primeira distratante (BRASFIO) o valor nominal de R\$ 16.137.690,54, quantia coincidente com os valores tributados pela Fiscalização sob a forma de depósitos bancários com origem não comprovada.

115. Dentre outras informações, consta do item 3.15 do Relatório Fiscal a imprestabilidade dos documentos apresentados (Contrato e Distrato), em razão de não estarem registrados na JUCESP.

116. A Fiscalização acrescentou que, conforme consta do processo n.º 10830.722.027/2017-94, referente a diligência realizada na HUSKY, pelo fato desta empresa não ter sido localizada, foi proposta a suspensão de seu CNPJ, assim como do CPF de seu sócio Marlucio Silva.

117. Também mencionou que a HUSKY teve a sua inscrição estadual declarada nula desde 14/07/2014, em virtude da simulação da existência do estabelecimento detectada pela Secretaria de Fazenda de São Paulo.

118. Quanto aos defendentes, ao abordarem a ausência de registro do Contrato e do Distrato afirmaram que o entendimento fiscal não pode se sustentar, pois até 2014 as SCPs não era obrigadas a possuir CNPJ, o que somente se tornou obrigatório com a edição da Instrução Normativa RFB n.º 1470, de 03 de junho de 2014, enquanto o Contrato de constituição da SCP em questão é datado de 04/11/2013.

119. Entendo que os ora Requerentes não lograram êxito, ao tentarem justificar a não obrigatoriedade do registro dos documentos (contrato e distrato) em uma Instrução Normativa que apenas trata de instituir a obrigatoriedade de CNPJ para as SCPs a partir de 03 de junho de 2014.

120. Com efeito, a obrigatoriedade do CNPJ das SCPs nada tem a ver com a ausência de registro do Contrato e de seu posterior Distrato no órgão respectivo, a JUCESP.

121. E, por óbvio, a falta do devido registro desses dois documentos os fragiliza como elementos de prova.

122. Não tendo havido os respectivos registros, nas épocas próprias, quem poderá garantir que os documentos não foram elaborados com única finalidade de tentar comprovar o que as circunstâncias demonstram ser inverossímil?

123. Afora isso, há que se enfatizar o que consta do acima mencionado processo n.º 10830.722.027/2017-94 (que trata de procedimento fiscal realizado na HUSKY). Vejamos:

- ao visitar o endereço cadastral da HUSKY, o autor do procedimento se deparou com a existência de outra empresa, a Metal LS Indústria e Comércio Ltda, CNPJ 20.747.933/0001-54;
- funcionária da acima citada empresa informou seu funcionamento naquele local desde novembro de 2015, que desconhece a HUSKY e que nunca ouviu falar de Marlúcio Silva, sócio-administrador da HUSKY;
- conforme consta de Distrato Social registrado na JUCESP em 20/03/2014, a guarda de livros e documentos da HUSKY ficou sob a responsabilidade do único sócio Marlúcio Silva, domiciliado na Rua Antônio Narezzi, n.º 674, Jardim Regina, Indaiatuba - SP, CEP:13348-892; e
- em 04/04/2015 a Fiscalização dirigiu-se ao endereço acima citado e constatou inexistir qualquer residência naquela rua com numeração entre 874 e 1282, tendo inclusive abordado um morador que informou desconhecer Marlúcio Silva.

124. Portanto, tendo em conta a inexistência de fato da HUSKY, com fundamento no art. 80, § 1º, inc. I da Lei n.º 9.430/1996, o Representante Fazendário requereu a baixa da inscrição da HUSKY.

125. Não tendo a HUSKY sido localizada no endereço por ela indicado, situação que se repetiu com sócio-gerente da empresa, que informou em seu domicílio tributário um número inexistente na Rua Antônio Narezzi, a conclusão que se chega é que o Contrato e o Distrato sem qualquer registro pelos Defendentes apresentados não merece fé, não se prestando, por conseguinte, como elementos de prova no sentido de justificar a origem da vultosa quantia de R\$ 16.137.690,54.

126. Quanto à falta de individualização dos depósitos bancários levados em conta na autuação, pelos Defendentes reclamada, encontra-se evidenciada de forma exaustiva no antes referido **Anexo IX, fls. 2910/2913**.

127. Portanto, tendo em conta a não apresentação, por parte da BRASFIO, de documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, necessários à comprovação dos depósitos bancários recebidos da SOHO e da HUSKY, legítima se mostrou a tributação da omissão de receita formulada com substrato no art. 42 da Lei n.º 9.430/1996, com implicações no IRPJ, na CSLL, no PIS e na COFINS.

## **VII. Da Infração Imposto de Renda na Fonte sobre Pagamentos Sem Causa ou de Operações Não Comprovadas**

128. Consoante consta do Relatório Fiscal, tendo em conta a inidoneidade dos documentos fiscais, o não recebimento das mercadorias e o direcionamento dos valores pagos, procedimento com base no qual a pessoa jurídica objetivava simular a circulação de mercadorias, restou caracterizada a ocorrência de pagamentos sem causa, sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, observada a aplicação da alíquota de 35% e o respectivo reajustamento da base de cálculo correspondente (TVF, e-fls. 2075/2076).

129. Como fundamentação legal, foi utilizado o art. 674 do RIR/99, cuja matriz legal é o art. 61 da Lei n.º 8.981/1995, a seguir apresentado [g. n.]:

**Lei n.º 8.981, de 1995**

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei n.º 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

130. Os pagamentos levados à tributação estão especificados no Anexo VIII, fls. 2902/2909.

131. Segundo informado pela Autoridade Lançadora, os valores que sofreram o gravame fiscal foram aqueles relacionados às mercadorias tidas como adquiridas da SOHO, cujos custos foram glosados na apuração do IRPJ e da CSLL e totalizaram a quantia de R\$ 49.045.352,80.

132. Os Recorrentes, por seu lado, se socorreram do estabelecido pela Solução de Consulta Interna Cosit n.º 11 de 8 de maio de 2013, documento em que é abordada a possibilidade da glosa de custos amparados em nota fiscal inidônea, com implicação no IRPJ e na CSLL, e na paralela na tributação reflexa no IRRF, motivada pelo pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

133. Após destacarem alguns trechos do Relatório Fiscal, como o item 1.3.21 e o item 3.16, registraram que tanto a SOHO como a HUSKY estavam no passivo da BRASFIO, com o que afirmaram que a situação se encaixava perfeitamente o disposto no item 8.1.2 da Solução de Consulta, a seguir transcrito [sublinhei]:

8.1.2. Para eventual lançamento de IRRF, cabe ao auditor fiscal examinar, caso a caso, as circunstâncias que envolvem tal registro contábil, observando inicialmente qual a contrapartida da despesa. Se a contrapartida for conta de obrigação, não haveria de que se

falar em lançamento de IRRF sem que houvesse lançamento posterior representativo da liquidação da obrigação. O auditor fiscal deve observar, assim, além da nota fiscal inidônea, a contrapartida da despesa e/ou outro lançamento contábil e/ou documento pertinente à mesma operação correspondente à nota fiscal inidônea, buscando, especialmente, verificar a existência de elementos comprobatórios de pagamentos.

134. Registraram, em seguida, ser de rigor a nulidade do auto de infração de IRRF.

135. A leitura que faço da Solução de Consulta pelos Defendentes apresentada é de que a tributação do IRRF não pode se basear apenas na existência de notas fiscais inidôneas. Que, além disso, é encargo da Fiscalização a comprovação da efetividade dos pagamentos objeto da tributação.

136. Vejamos, pois, a forma como o ato legal se encontra ementado [g. n.]:

**Solução de Consulta Interna Cosit nº 11 de 8 de maio de 2013**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

O registro contábil de despesa amparado em nota fiscal inidônea não autoriza, por si só, além da exigência do IRPJ (em face da glosa da despesa inexistente ou não comprovada), a cobrança pelo Fisco do IRRF por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

A glosa de custo ou despesa, baseada em nota fiscal inidônea é compatível com o lançamento reflexo do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) motivado pelo pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, **desde que haja a comprovação por parte da autoridade fiscal do efetivo pagamento.**

Dispositivos Legais: Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza - RIR/1999), arts. 217, 299 e 674.

137. Compulsando-se o Anexo VIII, fls. 2902/2909, que deu azo à tributação, observa-se que todos os pagamentos efetuados para a SOHO estão respaldados por informações extraídas de extratos bancários, o que se presta para demonstrar a efetividade dos pagamentos e a legalidade da tributação do IRRF, portanto.

138. Registre-se, ainda, que foram tributados pagamentos para a K & G Sucatas, para a HUSKY, para a Bobimar e para a Ticon, em cujos históricos que se fazem presentes no Anexo VIII não são feitas referências à extratos bancários, como sendo os documentos em que as informações foram obtidas.

139. Como citado no Relatório Fiscal, a BRASFIO efetuou pagamentos diretamente para a SOHO, mas **também o fez para empresas "fornecedoras" da SOHO**, por conta e ordem desta, caso em que se inserem os pagamentos efetivados para as empresas referidas no item anterior.

140. Desse modo, o que foi tributado pelo IRRF, como acima registrado, foram os valores pagos, relativos às supostas mercadorias adquiridas da SOHO, o que inclui os pagamentos pela BRASFIO efetivados tanto para a SOHO, quanto para as demais empresas por ela indicadas.

141. No tocante aos pagamentos efetuados para a K & G Sucatas, para a Ticon, para a HUSKY e para a Bobimar, importante atentarmos para o que consta do item 3.3 do Relatório Fiscal:

3.3 No demonstrativo apresentado relativo aos pagamentos efetuados, a Empresa informa as datas e os valores pagos, por nota fiscal, informando ainda quais pagamentos foram realizados diretos à SOHO e quais pagamentos foram realizados por conta e ordem. As empresas beneficiárias destes recursos foram (ANEXO IV): K & G Sucatas Ltda - ME (R\$ 7.294.270,74), Ticon Comércio de Metais Ltda - ME (R\$ 3.472.521,66), Husky Comércio de Metais Ferrosos e Não Ferrosos EIRELI (R\$ 11.358.741,19) e Bobimar Comércio de Metais Ltda (R\$ 680.812,93).

O acima referido Anexo IV encontra-se juntado aos autos às fls. 2860/2866.

142. Reparemos, então, os primeiros registros que se fazem presentes no Anexo IV:

#### ANEXO IV RELATÓRIO FISCAL

Informações extraídas da resposta da Empresa de 14/05/2018 (Pagamentos por conta e ordem da Soho)

| Nota Fiscal (SOHO) | Data Emissão NF | CFOP NF | Chave de Acesso da NF-e                      | Valor Total NF | Data do Pagamento (Brasfio) | Pagamento (Brasfio) | Forma de Pagamento (Brasfio) | Empresa Beneficiária |
|--------------------|-----------------|---------|--|----------------|-----------------------------|---------------------|------------------------------|----------------------|
| 0004018            | 05/03/13        | 5102    | 35130305825925000278550010000040181982848485 | 232.427,00     | 22/02/13                    | 102.427,00          | TED BB                       | K & G SUCATAS        |
| 0004018            | 05/03/13        | 5102    | 35130305825925000278550010000040181982848485 | 232.427,00     | 07/03/13                    | 130.000,00          | TED BB                       | K & G SUCATAS        |
| 0004083            | 13/03/13        | 5102    | 35130305825925000278550010000040831827878371 | 322.240,00     | 20/03/13                    | 80.000,00           | TED BB                       | K & G SUCATAS        |
| 0004083            | 13/03/13        | 5102    | 35130305825925000278550010000040831827878371 | 322.240,00     | 22/03/13                    | 78.573,00           | TED BB                       | K & G SUCATAS        |

143. Como verificado, os dados se originaram de informações prestadas pela própria BRASFIO em que são indicados os valores de cada um dos pagamentos por esta empresa efetuados para a K & G Sucatas, Ticon, HUSKY e a Bobimar, os quais foram efetivados sob a forma de transferências bancárias (TED BB).

144. Reparemos que o primeiro registro encontrado no Anexo VIII que se reporta à "Resposta Empresa 14/05/2018" contém o valor de R\$ 102.427,00:

**ANEXO VIII**  
**PAGAMENTO SEM CAUSA**

| Data Pagto | Pagamentos feitos pela Brasão | Documento de Extração       | NF / Banco | Beneficiário  |
|------------|-------------------------------|-----------------------------|------------|---------------|
| 08/01/13   | 153.262,00                    | Extrato Bancário Soho       | HSBC       | SOHO          |
| 10/01/13   | 50.000,00                     | Extrato Bancário Soho       | HSBC       | SOHO          |
| 10/01/13   | 2.859,47                      | Extrato Bancário Soho       | HSBC       | SOHO          |
| 17/01/13   | 16.405,36                     | Extrato Bancário Soho       | HSBC       | SOHO          |
| 21/01/13   | 26.901,42                     | Extrato Bancário Soho       | HSBC       | SOHO          |
| 01/02/13   | 48.686,36                     | Extrato Bancário Soho       | HSBC       | SOHO          |
| 15/02/13   | 7.106,00                      | Extrato Bancário Soho       | HSBC       | SOHO          |
| 18/02/13   | 6.821,00                      | Extrato Bancário Soho       | HSBC       | SOHO          |
| 21/02/13   | 14.090,40                     | Extrato Bancário Soho       | HSBC       | SOHO          |
| 22/02/13   | 102.427,00                    | Resposta Empresa 14/05/2018 | 0004018    | K & G SUCATAS |

145. Tal pagamento foi efetuado em favor de K & G Sucatas e é o primeiro pagamento encontrado no Anexo IV, acima apresentado.

146. Com isso é possível se assegurar que ainda que o Anexo VIII não indique a instituição bancária em que os pagamentos foram efetuados (apenas se refira a "Resposta Empresa 14/05/2018"), o certo é que esses pagamentos se encontram evidenciados no Anexo IV, nele estando registrado que a liquidação das obrigações se deu por meio de transferências bancárias (TED BB).

147. Dito isso, resta superada a questão da real efetivação dos pagamentos.

148. Resta, então, a ver desta relatoria, partindo do pressuposto técnico que a causa do pagamento é irrelevante, vale verificar se e quais beneficiários são identificados.

**Dos Pressupostos para a Aplicação do Artigo 61 da Lei nº 9.891/1995**

149. A autuação tem como objeto a exigência do Imposto de Renda Retido na Fonte, que é regulamentado pelo já citado artigo 61 da Lei nº 9.891/1995.

150. A partir da leitura dos dispositivos acima, especificamente o artigo 61 da Lei nº 9.891/1995, verifica-se que existem duas hipóteses para a cobrança de IRRF: (i) pagamentos a beneficiários não identificados (*caput*) e (ii) pagamentos cuja operação ou causa não for comprovada (prevista pelo §1º).

151. Da leitura dos dispositivos supra, conclui-se que cabe ao contribuinte, e não às autoridades fiscais, o ônus de comprovar/identificar os beneficiários e a ocorrência da operação ou causa dos pagamentos.

152. Caso a escrituração contábil e fiscal não permita a identificação dos beneficiários e o sujeito passivo não seja capaz de identificá-los, aplica-se o disposto no *caput* do artigo 61 da Lei nº 9.891/1995. **Nesse caso, a cobrança de IRRF à alíquota de 35% é legítima em razão da impossibilidade de se apontar e tributar o verdadeiro titular dos rendimentos.**

**Sem a identificação do beneficiário não há como rastrear os pagamentos de forma a permitir que a autoridade fiscal apure eventual omissão de receitas.**

153. Diante dessa hipótese, o Fisco deve demonstrar que o contribuinte se recusou a identificar os beneficiários - é o que se verifica *in casu* diante da intimação do fisco e ausência de resposta -, ou ainda, que os beneficiários não são idôneos, como é o caso de receptoras que sejam empresas de fachada.

154. Relevante ressaltar que, a comprovação da causa ou operação dos pagamentos prevista nesse dispositivo, **não possui as mesmas exigências da comprovação de necessidade** no caso de glosa de despesas (artigo 299, do RIR<sup>4</sup>). Não se pode confundir a não comprovação dos requisitos para fins de dedução dos dispêndios (causa para glosa) com a inocorrência de causa ou da operação em si.

155. Uma vez identificado o beneficiário e demonstrada a ocorrência da operação (efetivo pagamento), não há que se falar em incidência do IR-Fonte nos termos do artigo 61, da Lei nº 8.981/1995.

156. Nesse sentido, é o estudo realizado por Luis Henrique Marotti Toselli<sup>5</sup>, *verbis*:

“Realmente a não comprovação da necessidade do dispêndio pela fonte pagadora (fato este que motiva a glosa), somada à hipótese de não identificação do destinatário do pagamento, evita o conhecimento de quem auferiu o rendimento correspondente. Nessa situação, é evidente que a pessoa jurídica que efetua os pagamentos possui relação direta com o fato gerador do imposto sobre a renda, afinal é ela que transfere a riqueza tributável. É dever, contudo, da fonte pagadora identificar individualmente os beneficiários das vantagens concedidas, sob pena de sujeição passiva por responsabilidade.

(...)

Ajeitando-se na estrutura lógica no qual inserido, cumpre observar que o artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 continua tendo o propósito de evitar que empresas sejam utilizadas como “ponte” ou como fonte de pagamentos (ainda que sem causa) que não permitam

---

<sup>4</sup> Os requisitos para a dedutibilidade de despesas estão previstos no artigo 299 do RIR/99.

Confira-se: “Artigo 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias às atividades da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º - São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º - As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

§ 3º - O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.”

<sup>5</sup> TOSELLI, Luis Henrique Marotti. A tributação da “propina”, efeitos penais e práticas adotadas pela fiscalização”. In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Coordenadores). Crimes Contra Ordem Tributária: Do Direito Tributário ao Direito Penal. São Paulo: Almedina, 2019, p. 121-148.

identificar os efetivos beneficiários, inibindo, com isso, o rastreamento do destino da renda e sua tributação.

É a ausência de identificação para quem pagou, e não a que título que pagou, a hipótese de incidência da responsabilidade tributária pela retenção do IR-Fonte. Isso porque a ilicitude da causa, por si só, jamais poderia constar no antecedente da norma legal de incidência tributária sobre a renda (lembra-se do non olet), até mesmo porque tributo não constitui sanção.

É por isso que a aplicação dos artigos 61 e 62 da Lei nº 8.981/1995, segundo nosso ponto de vista, está restrita às hipóteses de pagamentos, ainda que já glosados por falta de comprovação de causa, para beneficiários não identificados.

A causa, conforme exaustivamente abordado, é irrelevante para fins de tributação da renda. Ainda que ilícita, não impede a cobrança por parte daquele que dispôs de seus efeitos econômicos.

O mesmo, porém, não ocorre com a não identificação do beneficiário. Se a pessoa jurídica (fonte pagadora) não informa para quem concedeu a vantagem ou para quem entregou recursos, impedindo, com isso, que o verdadeiro titular dos rendimentos seja apontado, legítima a imputação da tributação pelo IR-Fonte.”

157. Importante salientar que, a inaplicabilidade da tributação de IRRF nesse caso **não significa deixar de tributar esses valores**. Diante da constatação desses pagamentos, deve a fiscalização averiguar se os receptores declararam corretamente tais pagamentos e se os valores foram oferecidos à tributação, atuando eventual omissão de receitas.

158. Adicionalmente, até para dar coerência e consistência a esse raciocínio, esta relatoria considera plenamente possível, por exemplo, a exigência concomitante do IRRF e da glosa de despesas. Tratam-se de obrigações e sujeitos passivos distintos: (i) no caso do IRPJ e da CSLL o lançamento decorre da ausência de comprovação das respectivas despesas pelo próprio contribuinte; (ii) no caso do IRRF, a exigência se impõe ao responsável tributário por valores que deveriam ter sido objeto de retenção e recolhimento. Nesse linha, inclusive, já se pronunciou a Câmara Superior de Recursos Fiscais<sup>6</sup>.

159. E, sob essa perspectiva, também não se podem utilizar os mesmos fundamentos para fins de manutenção da multa qualificada diante infrações distintas - no presente caso: (i) omissão de receitas decorrentes de depósitos bancários de origem não comprovada; e (ii) pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado. Tratam-se hipóteses de incidência distintas e autônomas para todos os efeitos e não apenas para o que interessa ao Fisco.

160. Superada a questão da identificação do beneficiário, a questão central a ser respondida é: Por que o legislador incluiu a hipótese de pagamento sem causa? Em termos práticos, tal requisito é importante para determinar se os valores recebidos pelo beneficiário estão sujeitos à tributação ou se configuram mera transferência patrimonial, que se encontra fora o

---

<sup>6</sup> Vide Acórdão nº 9202-003.879, Relator Luis Eduardo de Oliveira Santos, sessão de 12/04/2016.

âmbito de incidência do IR. O legislador não colocou em pauta a licitude ou ilicitude da causa do pagamento para fins de incidência do IRRF. Logo, **tal critério mostra-se irrelevante.**

161. Vejam, a interpretação pretendida pelo fisco claramente implica em bitributação econômica, o que é vedado à luz do artigo 3º, do CTN. Vejamos:

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. (grifos nossos)

162. As normas devem ser interpretadas de forma harmônica, respeitando o princípio hierárquico e o *animus legis* deve ser compreendido a partir dos valores da proporcionalidade, razoabilidade e segurança jurídica para que, quando da aplicação do direito, potenciais antinomias sejam superadas.

163. Em termos práticos, seja a causa lícita ou ilícita, o fisco considera cabível o *bis in idem*, salvo se restar comprovada que a causa da operação está relacionada com a atividade operacional do sujeito passivo<sup>7</sup>. Logo, posso concluir que, também para as duntas autoridades fiscais, a causa de pagamento é irrelevante, mas com efeitos opostos. Contudo, há uma grande diferença: as construções trazidas por essa relatoria estão amparadas na legislação enquanto o fisco está criando exigências à margem da lei, da razoabilidade e da proporcionalidade para fins de ver legitimada cobrança do IRRF à alíquota de 35%.

164. Feitas tais considerações técnicas e tendo conta aspectos fáticos já trabalhados nos itens anteriores, mostra-se incontroverso que tanto a SOHO como a HUSKY são empresas inaptas e, assim sendo, os pagamentos efetuados pela ora Recorrente em favor delas são elegíveis a incidência do IRRF à alíquota de 35%.

165. Contudo, tal trabalho investigativo não foi trazido no TVF para fins de demonstrar a inaptidão das empresas K & G Sucatas, Ticon e Bobimar. **E, assim sendo, afasto tal exigência com relação aos pagamentos efetuados em favor dessas três empresas.**

### VIII. Da Glosa de Créditos do PIS e da COFINS

166. Tendo em vista a inidoneidade das notas fiscais relativas aos produtos tidos por adquiridos pela BRASFIO da SOHO, a Fiscalização promoveu a glosa dos respectivos

---

<sup>7</sup> Sobre esse tema, vale referenciar trecho do voto vencedor, constante do r. Acórdão nº 1201-002.684, sessão de 11 de dezembro de 2018, verbis:

"Retornando ao caso dos autos, observa-se que a Recorrente logrou êxito em comprovar a causa dos pagamentos efetuados ao Sr. Osvaldo Piva, no sentido de que se tratava de recursos entregues a este para quitar obrigações da própria empresa.

Nos demais pagamentos objetos da tributação de IRRF neste processo, contudo, faltou robustez probatória diante das alegações feitas na peça recursal. Impõe-se, assim, a manutenção parcial do lançamento pelos fundamentos aqui expostos."

créditos, pela pessoa jurídica apropriados na apuração não-cumulativa do PIS e da Cofins, tudo conforme evidenciado no Anexo VII, fls. 2873/2901.

167. Relevante anotar que a adoção do procedimento acima especificado não implicou na apuração de PIS ou de Cofins a lançar, mas apenas na redução dos valores dos créditos pela empresa apurados, tudo conforme a seguir transcrito:

| Mês/Ano | PIS                |                   |                      |                        | COFINS                |                      |                         |                           |
|---------|--------------------|-------------------|----------------------|------------------------|-----------------------|----------------------|-------------------------|---------------------------|
|         | PIS Devido Apurado | CRED. PIS Apurado | PIS GLOSA de Crédito | PIS Saldo Remanescente | COFINS Devido Apurado | CRED. COFINS Apurado | COFINS GLOSA de Crédito | COFINS Saldo Remanescente |
| dez/12  |                    |                   |                      | 145.207,54             |                       |                      |                         | 172.763,87                |
| jan/13  | 121.627,03         | 159.134,96        |                      | 182.715,47             | 560.221,28            | 732.985,15           |                         | 345.527,74                |
| fev/13  | 109.723,48         | 316.217,03        |                      | 389.209,02             | 505.392,94            | 1.456.514,66         |                         | 1.296.649,46              |
| mar/13  | 157.227,85         | 300.013,01        | 39.059,93            | 492.934,25             | 724.200,74            | 1.381.877,81         | 179.912,29              | 1.774.414,24              |
| abr/13  | 148.852,12         | 262.151,63        | 38.304,38            | 567.929,38             | 685.622,18            | 1.207.485,75         | 176.432,25              | 2.119.845,56              |
| mai/13  | 144.961,76         | 247.092,97        | 78.095,70            | 591.964,89             | 667.703,19            | 1.138.124,84         | 359.713,39              | 2.230.553,82              |
| jun/13  | 128.004,46         | 175.461,73        | 68.238,94            | 571.183,22             | 589.596,62            | 808.186,99           | 314.312,59              | 2.134.831,60              |

|        |            |            |            |            |            |              |            |              |
|--------|------------|------------|------------|------------|------------|--------------|------------|--------------|
| jul/13 | 146.079,69 | 284.580,68 | 77.411,94  | 632.272,27 | 672.851,96 | 1.310.795,04 | 356.564,04 | 2.416.210,64 |
| ago/13 | 163.523,54 | 268.530,66 | 104.567,19 | 632.712,20 | 753.199,81 | 1.236.868,17 | 481.642,77 | 2.418.236,23 |
| set/13 | 174.385,65 | 262.783,23 | 81.048,97  | 640.060,81 | 803.230,47 | 1.210.395,10 | 373.316,47 | 2.452.084,39 |
| out/13 | 155.240,87 | 211.216,14 | 66.379,30  | 629.656,78 | 715.048,36 | 972.873,98   | 305.747,04 | 2.404.162,97 |
| nov/13 | 126.698,83 | 174.688,60 | 53.364,42  | 624.282,13 | 583.582,37 | 804.625,54   | 245.799,84 | 2.379.406,30 |
| dez/13 | 98.608,76  | 200.693,85 | 54.144,30  | 672.222,92 | 454.197,72 | 924.407,80   | 249.391,97 | 2.600.224,41 |
| jan/14 | 119.757,54 | 124.101,66 | 48.921,66  | 627.645,38 | 551.610,55 | 571.619,24   | 225.336,12 | 2.394.896,98 |
| fev/14 | 131.921,81 | 140.595,03 | 49.570,14  | 586.748,46 | 607.640,06 | 647.588,61   | 228.323,09 | 2.206.522,44 |
| mar/14 | 140.308,69 | 143.513,57 | 59.084,60  | 530.868,74 | 646.269,98 | 661.031,53   | 272.147,28 | 1.949.136,71 |

|        |            |            |           |            |            |            |            |              |
|--------|------------|------------|-----------|------------|------------|------------|------------|--------------|
| abr/14 | 135.290,52 | 172.784,01 | 53.133,09 | 515.229,14 | 623.156,07 | 795.852,92 | 244.734,26 | 1.877.099,30 |
| mai/14 | 146.200,90 | 199.102,01 | 66.007,37 | 502.122,88 | 673.409,97 | 917.075,25 | 304.033,85 | 1.816.730,73 |
| jun/14 | 123.007,71 | 133.072,01 | 53.958,28 | 458.228,90 | 566.581,15 | 612.936,75 | 248.535,12 | 1.614.551,21 |
| jul/14 | 105.583,10 | 129.972,17 | 35.882,49 | 446.735,48 | 486.322,10 | 598.659,40 | 165.276,92 | 1.561.611,59 |
| ago/14 | 146.082,65 | 105.179,33 |           | 405.832,16 | 672.865,36 | 484.461,55 |            | 1.373.207,78 |
| set/14 | 139.579,01 | 133.183,91 |           | 399.437,06 | 642.909,35 | 613.452,85 |            | 1.343.751,28 |
| out/14 | 140.241,68 | 135.233,86 |           | 394.429,24 | 645.961,82 | 622.894,30 |            | 1.320.683,76 |
| nov/14 | 128.840,99 | 135.374,60 |           | 400.962,85 | 593.449,15 | 623.543,40 |            | 1.350.778,01 |
| dez/14 | 80.284,59  | 113.400,12 |           | 434.078,38 | 369.795,76 | 522.327,08 |            | 1.503.309,33 |

168. Quanto aos Recorrentes, alegaram que na remota hipótese de não terem sido acatados os argumentos anteriores, haveria a necessidade se refazer o procedimento fiscal, “uma vez que o ICMS está, de forma indevida, incluído na base de cálculo das referidas contribuições”.

169. Acrescentaram que o plenário do STF exarou decisão, formalizada sob a sistemática da repercussão geral, no caso o Recurso Extraordinário nº 574.706, em que prevaleceu a tese de que "O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da Cofins".

170. Como é sabido, a apuração não-cumulativa do PIS e da Cofins deverá se dar mediante a utilização do método subtrativo, consistente na aplicação das alíquotas respectivas de 1,65% e de 7,6% sobre as vendas (A) e também sobre as operações com direito a crédito (B), devendo ser recolhida diferença resultante da operação (A) menos (B).

171. Centremos, pois, a nossa atenção na forma como os créditos foram glosados pela Autoridade Fiscalizadora. Vejamos, então, a primeira apuração que se faz presente no Anexo VII:

**ANEXO VII - PLANILHA DE GLOSAS**

| Data NF       | CNPJ Emissor  | Razão Social                 | Valor Nota |           | Cliente                 | Nº Nota | Glosa de Custo | Glosa de Créditos | Glosa de Créditos |
|---------------|---------------|------------------------------|------------|-----------|-------------------------|---------|----------------|-------------------|-------------------|
| Data Contabil | Conta Estrut. | Conta                        | Débito     | Crédito   | Histórico               | Nº NF   | (NF- Impostos) | de PIS            | de COFINS         |
| 03/03/2013    | 05.825.925/00 | SOHO BRIGHTON                | 232.427,00 |           | 12.770.558/0003-05      | 4018    |                |                   |                   |
| 15/03/2013    | 1.01.18.06    | ICMS a Recup/Rec Filial SJBV |            | 41.836,86 | CR.ICMS.NF.4018-SOHO BR | 4018    |                |                   |                   |
| 15/03/2013    | 1.01.17.07    | Cred. PIS nao Cumulat MP06   |            | 3.835,05  | CR.PIS.NF.4018-SOHO BRI | 4018    |                |                   |                   |
| 15/03/2013    | 1.01.17.17    | Cred. Cofins não Cumulativo  |            | 17.664,45 | CR.COFINS.NF.4018-SOHO  | 4018    |                |                   |                   |
| 15/03/2013    | 1.02.02.07    | Materia Prima Filial SJBV    | 232.427,00 |           | NF.4018-SOHO            | 4018    | 169.090,64     | 3.835,05          | 17.664,45         |

172. A nota fiscal nº 4018 foi emitida no valor de R\$ 232.427,00. Desta quantia foram deduzidos os valores de ICMS (no percentual de 18% e no valor de R\$ 41.836,86), do PIS (no percentual de 1,65% e no valor de R\$ 3.838,05) e da Cofins (no percentual de 7,6% e no valor de R\$ 17.664,45).

173. Assim, os tributos incidentes sobre a operação de compra alcançaram o valor global de R\$ 63.339,96, quantia que foi subtraída de R\$ 232.427,00, com o que a Fiscalização chegou à glosa de custo no valor de R\$ 169.090,64, o que teve implicação na tributação do IRPJ e da CSLL.

174. Vê-se, portanto, que a sistemática de glosa adotada pela Autoridade Fiscal obedeceu à mesma metodologia de cálculo adotada pela BRASFIO, para a sua respectiva tomada de créditos.

175. Dessa forma, a exclusão do ICMS das bases de cálculo das glosas de créditos apuradas pela Fiscalização, na forma em que foi clamada pelos Contestantes, somente poderia ser acolhida caso a BRASFIO houvesse considerado, na apuração de seus créditos, os valores líquidos das operações, já deduzidos do ICMS, o que não foi demonstrado pela Defesa.

176. Nesse passo, demonstrada a absoluta simetria entre a tomada de créditos por parte da pessoa jurídica autuada e a metodologia aplicada na glosa em análise, inexistente qualquer reparo a se determinar, relativamente à temática ora apreciada.

## **IX. Da Presença de Pressupostos para Aplicação da Multa Qualificada com Relação aos Lançamentos de IRPJ e Reflexos**

177. Não podemos olvidar que a aplicação de multa qualificada é medida de caráter excepcional. A r. autoridade fiscal deve comprovar que os Recorrentes teriam praticado quaisquer das condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

178. Conforme disposto no artigo 71 da Lei nº 4.502/64, sonegar é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do evento tributário, sua natureza ou circunstâncias materiais, bem como das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente:

“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.”.

179. Da leitura, é possível concluir que a sonegação implica em descumprimento por parte do sujeito passivo de dever instrumental prejudicando a constituição da obrigação do crédito tributário. Em termos fáticos, a autoridade fiscal deve provar que a conduta do contribuinte impediu a apuração dos créditos tributários e, conseqüentemente, prejudicou o lançamento.

180. A segunda hipótese de aplicação de multa qualificada é a fraude, definida sobre a ótica tributária, do seguinte modo:

“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 a evitar ou diferir o seu pagamento.”

181. Fraude no sentido da lei é ato que busca ocultar algo para que possa o contribuinte furtar-se do cumprimento da obrigação tributária. Ao contrário do dolo, que busca induzir terceiro a praticar algo, a fraude é ato próprio do contribuinte que serve para lograr o fisco.

182. Apesar disso, o artigo 72 supra, utilizou-se do conceito de dolo para a definição de fraude. O "dolo" referido no artigo é o dolo penal, não o civil, porque o segundo ocorre sempre com a participação da parte prejudicada. Não por acaso, tais ilícitos tributários têm repercussões penais, nos termos dos artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90.

183. Conforme o artigo 18 do Código Penal, crime doloso ocorre quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo, assim, o dispositivo legal está conforme a teoria da vontade adotada pela lei penal brasileira. Para que o crime se configure, o agente deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrentes. Assim, a responsabilidade pessoal do agente deve ser demonstrada/provada.

184. Portanto, é imperioso encontrar evidenciado nos autos o intuito de fraude, não sendo possível presumir sua ocorrência. A própria Súmula CARF nº 14, afasta a presunção de fraude e deixa clara a necessidade de comprovação do "*evidente intuito de fraude do sujeito passivo*".

“Súmula CARF nº 14. A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.”

185. Em linha a este raciocínio, para o Alberto Xavier<sup>8</sup> a figura da fraude exige três requisitos. O um, que a conduta tenha finalidade de reduzir o montante do tributo devido, evitar ou diferir o seu pagamento; o dois, o caráter doloso da conduta com intenção de resultado contrário ao Direito; e, o três, que tal ato seja o meio que gerou o prejuízo ao fisco.

186. Na prática, a comprovação da finalidade da conduta, do seu caráter doloso e do nexos de causalidade entre a conduta ilícita do contribuinte e o prejuízo ao erário é condição *sine qua non* para enquadrar determinada prática como fraudulenta.

187. Logo, para restar configurada a fraude, a autoridade fiscal deve trazer aos autos elementos probatórios capazes de demonstrar que o sujeito passivo praticou conduta ilícita e intencional hábil a ocultar ou alterar o valor do crédito tributário, bem como que tal ato afetou a própria ocorrência do fato gerador.

188. A terceira hipótese de aplicação da multa qualificada é a prática do conluio que visa o dolo ou fraude por meio de ato intencional **entre duas ou mais pessoas**:

“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.”

189. Como se nota, o conluio é qualquer ato intencional praticado por mais uma parte visando o dolo ou a fraude. O que qualifica o conluio, distinguindo-o de outra espécie de conduta dolosa ou fraudulenta, é o aspecto subjetivo, isto é, a existência de mais de um sujeito que ajustem atos que visem à sonegação ou fraude.

190. É importante reforçar que o reconhecimento de quaisquer destas práticas deve ser comprovado pela autoridade fiscal através do nexos entre caso concreto e a suposta sonegação, fraude ou conluio e caracterização efetiva do dolo.

191. No caso concreto, segundo informado no item 7.1 do Relatório Fiscal, a Fiscalização constatou que “*as operações comerciais da BRASFIO com a SOHO não existiram, sendo suportadas por documentos inidôneos (“notas frias”), procurando, através destes subterfúgios, aumentar indevidamente os seus custos e obter indevido creditamento de impostos, de forma a reduzir o montante dos tributos a pagar”*”.

---

<sup>8</sup> XAVIER, Alberto. Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva. São Paulo: Dialética, 2000, p. 78.

192. Acrescentou que *“O dolo fica caracterizado, também, na tentativa de ludibriar a fiscalização ao realizar pagamentos, buscando provar a boa-fé e ao escriturar, de forma simulada, os correspondentes registros contábeis”*.

193. Considerou, portanto, que os fatos citados se enquadram no disposto nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, que estabelecem o que pode ser considerado como sonegação e como fraude.

194. Com isso, a Autoridade Fiscalizadora teve como caracterizada a ocorrência de conluio, na forma determinada pelo art. 73 da Lei nº 4.502/64, encerrando as suas considerações com a afirmação de que *“A ação dolosa da BRASFIO, portanto, impõe a aplicação da multa de ofício qualificada de 150%, nos termos do § 1º do art. 44, da Lei nº 9.430/96, sobre todas as infrações apuradas”*.

195. De seu lado, os Recorrentes afirmaram que não restou evidenciado, por parte deles, qualquer intuito de fraude que justificasse a aplicação da multa de 150% pela Fiscalização aplicada.

196. Ao não comprovar o procedimento doloso, a Fiscalização não teria cumprido com o ônus probatório de sua responsabilidade.

197. Prosseguindo, teceram algumas considerações acerca de pontos específicos do Relatório Fiscal, a exemplo da sistemática de diferimento do ICMS dentro do Estado de São Paulo, em vista do que a BRASFIO não teria auferido qualquer vantagem fiscal nas operações com a SOHO.

198. Destacaram que os produtos eram encaminhados do estabelecimento da GUAÇU para os clientes finais da BRASFIO, o que estaria provado pelos canhotos dos produtos retirados (Doc\_Comprobatórios 03 a 09) e pela relação de notas fiscais de saída para a BRASFIO, com a devolução do vergalhão de cobre recebido pela SOHO (Doc\_Comprobatório 10 a 13).

199. Após transcreverem quadro elaborado pela Fiscalização, contendo os sete principais fornecedores da BRASFIO e em que a SOHO apresenta a segunda posição, dentre os principais fornecedores, afirmaram que *“Se a BRASFIO NE estivesse agindo de má-fé, certamente se juntaria a SOHO e esqueceria os demais fornecedores, não?”*.

200. Por derradeiro, transcreveram parte do Acórdão CSRF nº 9303-004.242, nele destacando o trecho formulado no sentido de *“que não basta que se presuma a conduta dolosa, sendo também imprescindível para a aplicação dessa penalidade a produção de prova dessa conduta dolosa por parte da fiscalização”*, além de terem citado a Súmula CARF nº 14.

201. Voltando-se ao exame do caso em pauta, o fato de a BRASFIO ter se servido das notas fiscais inidôneas emitidas pela SOHO, empresa que sequer foi localizada no endereço constante de suas informações cadastrais, procedimento que implicou na apropriação

indevida de custos no total de R\$ 63,24 milhões, nos anos de 2013 e 2014, valores que foram glosados pela Fiscalização e que redundaram na constituição de vultosos créditos tributários, revela sim que o sujeito passivo possuía consciência de que se encontrava operando de forma contrária ao ordenamento jurídico, fazendo-o de forma livre e deliberada com o propósito de reduzir, de forma fraudulenta, a sua carga tributária.

202. Conforme muito bem demonstrado pela Fiscalização, ao se servir das notas fiscais inidôneas a BRASFIO não apurou qualquer valor a recolher, relativamente ao IRPJ, à CSLL, ao PIS e à COFINS, para os anos de 2013 e de 2014.

203. Neste ponto, devido a clareza e a contundência do trabalho fiscal, considero que deve ser **mantida a qualificação da multa de ofício com relação aos lançamentos de IRPJ e Reflexos**.

#### **X. Da Ausência de Elementos para a Aplicação de Multa Qualificada no Lançamento de IRRF**

204. Conforme já me manifestei em outras oportunidades, considero que para hipótese do artigo 61, da Lei nº 8.981/95 deve ser aplicada a multa de ofício regular (75%), como determina o citado artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/95, *verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

205. Especificamente com relação a exigência do IRRF à alíquota de 35%, sabemos, por óbvio, que não deve ser o ente que realiza o pagamento recolher o IRPJ e Reflexos, mas o recebedor da quantia (quem auferir rendimentos) e, por essa razão, a exigência do IRRF à alíquota de 35% só tem lugar quando o contribuinte não demonstra por meio da adequada escrituração fiscal e contábil, bem como mediante outros meios de prova, para quem paga (identifica o beneficiário) e à que título paga (causa do pagamento). No presente caso, conforme exaustivamente consignado, a maioria dos pagamentos foram em favor de beneficiários identificados.

206. O artigo 61, da Lei nº 8.981/95, ao imputar a responsabilidade tributária à fonte pagadora, **já está qualificando** a conduta do agente de não manter sua regular e transparente escrituração fiscal e contábil de forma a permitir que a autoridade fiscal tenha clareza das operações realizadas. Adotar aqui uma **segunda qualificadora**, por meio da imputação da multa de ofício de 150%, implica, **novamente**, em utilizar o tributo como mecanismo de sanção, o que é vedado pelo artigo 3º do CTN.

207. Em termos práticos e numéricos, estamos falando na incidência de 34% (IRPJ + CSLL) já aplicada pelo beneficiário + 53,8462% (35% com gross-up), num total de 87,85% só de principal. Se isolarmos esse raciocínio à ora Recorrente temos 53,846% (35% com

gross-up) + 150% + Retenções de IRRF de 15% não deduzidas. Seguramente, não me parece ser esta a intenção do legislador, tampouco a melhor interpretação quando buscamos conformar o artigo 61, da Lei n.º 8.981/95 com o artigo 3º do CTN.

208. O entendimento em questão, inclusive, foi acompanhado pela então I. Presidente Ester Marques Lins de Sousa (vide Acórdão n.º 1201-002.509, fls. 2939/2940). Quando da prolação do voto de qualidade, inclusive alvo de matéria publicada no site de notícias jurídicas JOTA, a I. Conselheira se manifestou nesse exato sentido<sup>9</sup>:

"Para a turma decidir de forma favorável ao contribuinte nesta tese, foi decisivo o voto da presidente da turma, conselheira Ester Marques Lins de Sousa. A presidente entendeu que a multa qualificada somada à cobrança do IRRF à alíquota máxima de 35% serviria como uma dupla sanção relativa à mesma conduta de fazer pagamentos sem causa." (grifos nossos)

209. Do exposto, afasto a aplicação da **multa qualificada nos lançamentos relativos ao IRRF à alíquota de 35% aqui mantidos.**

## **XI. Do Suposto Caráter Confiscatório da Multa**

210. Quanto às alegações de caráter constitucional, registro que não pode a autoridade lançadora e julgadora administrativa, invocando o princípio do não confisco, afastar a aplicação da lei tributária. Isso ocorrendo, significaria declarar, incidenter tantum, a inconstitucionalidade da lei tributária que funcionou como base legal do lançamento (imposto e multa de ofício). Ora, como é cediço, somente os órgãos judiciais têm esse poder.

211. Essa é a diretriz da Súmula CARF n.º 2: "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

212. Com efeito, rejeito a tese defensiva de que a multa de ofício, seja de 150% ou de 75%, destes autos tem caráter confiscatório ou que viola a capacidade contributiva do sujeito passivo.

## **XII. Imputação de Responsabilidade Solidária - Das Premissas Técnicas Relativas à Aplicação do Artigo 124, I e Artigo 135, III, do CTN**

### **1. Pressupostos de Aplicação do Artigo 124 do CTN**

---

<sup>9</sup> RACANICCI, Jamile. Carf: doleiros envolvidos na Lava Jato devem pagar IRRF sobre operações ilícitas. JOTA. www.jota.info, 2018. Disponível em: <https://bit.ly/2MVgMN7>. Acesso em: 06/06/2019.

213. Com relação a responsabilidade solidária capitulada no artigo 124, inciso I, do CTN, cabe trazer algumas ponderações de ordem técnico-interpretativas. Confirma-se o teor do dispositivo:

“Art. 124 - São solidariamente obrigadas:

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

214. Para restar configurada a responsabilidade solidariedade tributária em questão, as pessoas constantes do dispositivo devem efetivamente participar do negócio jurídico que deflagra a incidência tributária no mesmo polo da relação jurídica, como os co-proprietários de um imóvel no caso do IPTU ou os herdeiros no caso do ITCMD incidente na sucessão<sup>10</sup>.

215. É nesse contexto de raciocínio que, o termo "interesse comum" não pode ser considerado como um interesse qualquer, de fundo econômico, sancionador, monetário ou de cunho inespecífico. Trata -se de interesse exclusivamente jurídico, relativo à prática do fato gerador da obrigação tributária.

216. Com efeito, não pode ser aplicado às pessoas que se encontrem em posições diversas da relação jurídica (e.g. vendedor vs comprador) ou pessoas que não tenham qualquer ligação com a "*situação que constitui o fato gerador*". A chamada comunhão de interesses jurídicos entre duas ou mais pessoas, que tenham relação pessoal e direta com a situação que deflagra a obrigação de pagar o tributo, é condição *sine qua non* para aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN.

217. Nesse sentido, são as lições de Luciano Amaro<sup>11</sup> acerca da solidariedade tributária:

"Sabendo-se que a eleição de terceiro como responsável supõe que ele esteja vinculado ao fato gerador (art. 128), é preciso distinguir, de um lado, as situações em que a responsabilidade do terceiro deriva do fato de ter ele 'interesse comum no fato gerador' (o que dispensa previsão na lei instituidora do tributo) e, de outro, as situações em que o terceiro tenha algum outro interesse (melhor diria, as situações com as quais ele tenha algum vínculo) em razão do qual ele possa ser eleito como responsável. Neste segundo caso é que a responsabilidade solidária do terceiro dependerá de a lei expressamente estabelecer.

Por outro lado, o só fato de o Código Tributário Nacional dizer que, em determinada operação (p. ex. alienação de imóvel), a lei do tributo pode eleger qualquer das partes como contribuinte não significa dizer que, tendo eleito uma delas, a outra seja solidariamente responsável. Poderá sê-lo, mas isso dependerá de expressa previsão da lei, nos termos do item II do art. 124). Até porque nessa hipótese **o interesse de cada uma das partes no negócio não é comum, não é o mesmo; o interesse do**

---

<sup>10</sup> Sobre o tema, vale referenciar DARZÉ, Andréa Medrado. Responsabilidade Tributária Solidária. Breves Considerações sobre os Artigos 124 e 125 do Código Tributário Nacional. In: Grandes Questões em Discussão no CARF. São Paulo: Foco Fiscal, 2014, p. 36-37.

<sup>11</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

**vendedor é na alienação, o interesse do comprador é na aquisição. Se, porém, houver dois vendedores ou dois compradores (co-propriedade), aí sim teremos interesse comum (dos vendedores ou dos compradores, respectivamente), de modo que se a lei definir como contribuinte a figura do comprador, ambos os compradores serão responsáveis solidários, não porque a lei tenha eventualmente vindo a proclamar essa solidariedade, mas sim porque ela decorre do interesse comum de ambos no fato da aquisição. O mesmo se diga em relação ao imposto predial. Havendo co-propriedade, ambos os proprietários são devedores solidários".**

218. É, também, o entendimento já fixado em definitivo pelas Turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça - STJ sobre a matéria:

"1. A solidariedade passiva ocorre quando, numa relação jurídico-tributária composta de duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuintes, cada uma delas está obrigada pelo pagamento integral da dívida. Ad exemplum, no caso de duas ou mais pessoas serem proprietárias de um mesmo imóvel urbano, haveria uma pluralidade de contribuintes solidários quanto ao adimplemento do IPTU, uma vez que a situação de fato - a co-propriedade - é-lhes comum. (...)

Deveras, o instituto da solidariedade vem previsto no art. 124 do CTN, verbis: (...)

Conquanto a expressão "**interesse comum**" - encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que **o interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponível**. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação...

Segundo doutrina abalizada, in verbis: "... o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. **Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato**. o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. **Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancie pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos**, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o **impacto jurídico** da exação. E o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador." (Paulo de Barros Carvalho, in Curso de Direito Tributário, Ed Saraiva, 8ª ed, 1996, p. 220)...

Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, quanto ao ISS, é a **existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador**, integrando, desse modo, o pólo passivo da relação.

Forçoso concluir, portanto, que **o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponível**.

10. "Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, **é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador** sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico." (REsp 834044/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/11/2008, DJe 15/12/2008).

(...)

13. Recurso especial parcialmente provido, para excluir do pólo passivo da execução o Banco Safra S/A" (REsp 884.845/SC, 1ª T., Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJ: 18/02/2009).

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMPRESA DE MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE PASSIVA.

**Inexiste solidariedade passiva em execução fiscal apenas por pertencerem as empresas ao mesmo grupo econômico, já que tal fato, por si só, não justifica a presença do 'interesse comum' previsto no artigo 124 do Código Tributário Nacional. Precedente da Primeira Turma (REsp 859.616/RS, Rei. Min. Luiz Fux, DJU de 15.10.07).**

Recurso especial não provido" (REsp 1.001.450/RS, 2ª T., Rel. Min. Castro Meira, DJ: 27/03/2008).

219. Portanto, de acordo com a doutrina e a jurisprudência, somente se pode cogitar de interesse comum nas situações em que duas ou mais pessoas concorrem, em pé de igualdade, para a realização do fato descrito em lei como deflagrador da obrigação tributária.

220. Ademais, o parágrafo único do artigo 124, do CTN, prevê que a solidariedade referida no artigo não comporta benefício de ordem, o que significa que o Fisco pode exigir o crédito tributário em sua integralidade de qualquer um dos sujeitos passivos, principal e solidários, sem seguir ordem de preferência ou individualizar valores para cada devedor, pois todos os devedores respondem igualmente pelo crédito tributário lançado.

## **2. Pressupostos de Aplicação do Artigo 135 do CTN**

221. A responsabilidade disciplinada no artigo 135, III, do CTN, não considera a personalidade jurídica do contribuinte, mas cuida de incluir pessoalmente no polo passivo da relação jurídico-tributária, o administrador responsável pela prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei.

222. Para que se configurar a responsabilidade prevista no referido artigo, devem estar presentes duas condições: (i) os sócios, os acionistas, os gerentes e/ou administradores devem **praticar atos de gestão** e (ii) a obrigação tributária deve decorrer de atos praticados com **abuso de poder ou contrários à lei, contrato social ou estatutos**. Logo, o elemento doloso deve estar presente.

223. Em razão da gravidade dessas práticas, o legislador apontou **expressamente** quais pessoas devem ser pessoalmente responsabilizadas, *verbis*:

**Art. 134.** Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.  
(grifos nossos)

224. A partir da análise do dispositivo, verifica-se que apenas as pessoas elencadas podem ser responsabilizadas pessoalmente. No mais, caso a pessoa seja sócia, mas não tenha poderes de gestão, deve ser afastada a responsabilidade pessoal. Da mesma forma, ainda que tenha poderes de gestão, deve ser comprovado o nexo de causalidade entre a prática de atos com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos e a exigência do crédito tributário em litígio.

225. Neste sentido, é o posicionamento já consolidado em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal. Confira-se:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. 1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem

como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128. 3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas **“as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma.** A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente. 4. **A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Person, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.** 5. **O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade.** 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição. 8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 9. Recurso extraordinário da União desprovido. 10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC.

(Recurso Extraordinário nº 562276/PR, Tribunal Pleno, Relatora Ministra Ellen Gracie, Julgado em 03/11/2010, Dje nº 27, Publicado em 10/02/2011).

226. O artigo 135 do CTN aponta a necessidade de elemento subjetivo, mais especificamente, dolo ou fraude para a configuração da responsabilidade, cabendo à fiscalização demonstrar e provar que as pessoas indicadas praticaram diretamente ou toleraram o ato abusivo, ilegal ou contrário ao estatuto enquanto sócias com poder de gerência. Por fim, deve comprovar que os diretores, gerentes (de fato ou de direito) ou representantes da pessoa jurídica exerciam tais funções de gestão durante o período que ocorreu o fato gerador. Somente a partir desta

construção probatória é possível imputar a responsabilidade pessoal constante do artigo 135, III, do CTN.

### 3. Das Circunstâncias Fáticas

227. Neste ponto, vale transcrever o trecho central do TVF (e-fl. 2079) no qual a Fiscalização fundamenta a responsabilidade tributária solidária do ATHOS, GUAÇU, GUSTAVAO e GUILHERME:

8.1 A empresa ATF PARTICIPAÇÕES LTDA – CNPJ 96.392.881/0001-02 é a maior acionista da BRASFIO e é apresentada por ATHOS TIZZIANI FILHO. Considerando a fraude relatada neste Relatório Fiscal e o dolo que a acompanha, temos que o representante legal da BRASFIO, que administrava e administra a BRASFIO, tinha conhecimento de todas as operações que permitiram a Empresa obter vantagens ilícitas em prejuízo ao Erário. A tentativa de ludibriar o fisco com creditamentos indevidos de custos e impostos e com pagamentos que serviram para simular a boa-fé caracterizam infração a lei. Por essa razão, com fundamento no artigo 135, III do Código Tributário Nacional, ATHOS TIZZIANI FILHO - CPF 602.805.658-87 está sendo responsabilizados solidariamente com a BRASFIO nesta autuação.

8.2 Considerando que a empresa GUAÇU estava envolvida nas citadas operações (SOHO x BRASFIO), conforme conclusão mencionada no item 7.2 do presente RELATÓRIO FISCAL, a empresa e seus respectivos administradores GUILHERME ALMEIDA PRADO TIZZIANI – CPF 269.253.578-26 e GUSTAVO ALMEIDA PRADO TIZZIANI - CPF 299.161.098-00, também estão sendo responsabilizados solidariamente com a BRASFIO nesta autuação, nos termos do artigo 124, II, do Código Tributário Nacional.

228. A r. decisão de piso (e-fl. 17096/17105), ao tratar dessa temática, assim se posicionou acerca da manutenção da responsabilidade dos solidários, *verbis*:

Como verificado, o Sr. ATHOS foi colocado na condição de Administrador da BRASFIO desde a constituição da empresa, no ano de 1987, tendo sido reconduzido para esta mesma função no ano de 2003, dela não tendo sido excluído até o dia 11/07/2018, data da última atualização informada pela JUCESP, o que bem esclarece que nos anos-calendário 2013 e 2014 referida pessoa natural se encontrava em condições de decidir, acerca do recolhimento de tributos, tendo optado pela conduta irregular pela Fiscalização elucidada, em vista do que praticou atos com infração à lei (art. 135, III, CTN), situação a impor que a responsabilidade tributária que lhe foi atribuída seja referendada por este Órgão Julgador.

[...]

[...] a partir deste ponto, a nos deter sobre a responsabilidade tributária solidária que foi atribuída à pessoa jurídica GUAÇU e aos seus Administradores, Sr. GUILHERME e Sr. GUSTAVO, ambos filhos do Sr. ATHOS, medida que se deu com base na fundamentação legal a seguir transcrita:

Considerando que a empresa GUAÇU estava envolvida nas citadas operações (SOHO x BRASFIO), conforme mencionado no item 7.2 do presente RELATÓRIO FISCAL, a empresa e seus respectivos administradores GUILHERME ALMEIDA PRADO TIZZIANI - CPF 269.253.578-26 e GUSTAVO ALMEIDA PRADO TIZZIANI - CPF 299.161.098-00, também estão sendo responsabilizados solidariamente com a BRASFIO nesta autuação.

Enquadramento Legal: Art. 124, inciso I, da Lei n.º 5.172/66.

[...]

No caso em julgamento, a situação que implicou na ocorrência do fato gerador e na consequente constituição dos créditos tributários foi a glosa de custos que se encontravam respaldados por notas fiscais inidôneas, emitidas por empresa inexistente de fato, a SOHO, além da omissão de receita caracterizada pela ocorrência de depósitos bancários, recebidos pela BRASFIO da SOHO e da HUSKY, cujas origens não foram comprovadas.

A atuação da GUAÇU se deu em uma alegada industrialização por encomenda dos insumos tidos por recebidos da SOHO (vergalhões de cobre), informados como transformados em fios, cabos e condutores elétricos da marca BRASFIO, produtos que, segundo afirmado pelos Defendentes, eram remetidos pela GUAÇU aos destinatários finais, por conta e ordem da BRASFIO.

Entendo que houvesse ou não a suscitada industrialização por encomenda, a atuação se daria do mesmo jeito, já que as notas fiscais cujos custos foram glosadas não perderiam a sua qualificação de inidôneas, existisse ou não a presença da GUAÇU, no contexto em que foi apresentada.

Não obstante o acima afirmado, levando em conta o que consta do Parecer em estudo<sup>12</sup>, também haverá interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária nos casos em que a participação do responsabilizado ocorra pela via indireta, mormente "na hipótese de comprovação da atuação com fraude ou conluio", tratando-se de atributos que se mostram presentes no caso em julgamento em que a BRASFIO não comprou insumos da SOHO, como antes demonstrado, e em que a GUAÇU se inseriu no contexto das operações como uma forma de propiciar um "verniz" de legalidade para as operações em comento.

Nessa toada, ao se inserir artificialmente no fluxo produtivo da BRASFIO (insumos tidos como recebidos eram respaldados por notas fiscais inidôneas), o propósito da GUAÇU não foi outro senão dificultar o conhecimento, por parte da Administração Tributária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, o que me leva a considerar sim a existência de interesse comum, por parte da GUAÇU, na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, na forma determinada pelo art. 124, I, CTN.

[...]

Quanto à responsabilização de seus Administradores, Srs. GUILHERME e GUSTAVO, também se deu com base no inc. I do art. 124 do CTN, o que me leva estender a tais pessoas naturais as mesmas considerações acima delineadas, relativamente à pessoa jurídica GUAÇU.

Importante, neste ponto, se reputar sem qualquer embasamento jurídico a tese por eles arregimentada, consistente na imprestabilidade do inc. I do art. 124 do CTN, no sentido da responsabilização solidária de pessoas físicas, a quem somente seria aplicável o art. 135, inc. III, CTN, tratando-se de linha de entendimento que não encontra ressonância no Parecer Normativo Cosit n.º 04/2018.

O que referido Parecer exige é a comprovação da participação dos implicados no ato vinculado ao fato jurídico tributário levado em conta pela Fiscalização na constituição do crédito tributário:

---

<sup>12</sup> Referência ao Parecer Normativo Cosit n.º 4/2018.

15. Apesar de neste parecer concordar-se com a linha da consultante no sentido de ser possível a responsabilização pelo inciso I do art. 124 do CTN para situação de ilícitos, em geral, ele não implica que qualquer pessoa possa ser responsabilizada. Esta deve ter vínculo com o ilícito e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição, comprovando-se o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

Reparemos, pois, para as informações relacionadas às pessoas naturais GUILHERME e GUSTAVO que se fazem presentes no Sistema CNPJ, a seguir transcritas:

[...]

Como verificado, ambas as pessoas naturais foram inseridas na atribuição de Sócios-Administradores da GUAÇU no dia 09/06/2010 e dela excluídos no dia 20/05/2016.

Dessa forma, os Srs. GUILHERME ALMEIDA PRADO TIZZIANI e GUSTAVO ALMEIDA PRADO TIZZIANI se encontravam na condição de Administradores da pessoa jurídica acima mencionada nos anos-calendário 2013 e 2014.

E como efetivos Administradores da pessoa jurídica considerada devedora solidária GUAÇU, evidentemente que possuíam pleno domínio dos fatos, contexto em que somaram esforços no sentido de tentar fazer prevalecer a inverídica tese pela BRASFIO arregimentada e pela GUAÇU sustentada, consistente na industrialização por encomenda de insumos que, em verdade, se encontravam respaldados em notas fiscais inidôneas.

Em vista disso, tenho por aplicável aos Srs. GUILHERME e GUSTAVO o mesmo interesse em comum considerado em relação à GUAÇU, o que tem por consequência se ter por regular a responsabilidade solidária que lhes foi atribuída pela Fiscalização.

229. Por sua vez, os ora Recorrentes, apresentaram parecer jurídico do Prof. Eurico de Santi, cujas conclusões seguem abaixo transcritas:

#### CONCLUSÃO 1: O LANÇAMENTO É NULO POR ERRO NO MOTIVO DO ATO

Os elementos do ato administrativo são os princípios que influem positivamente na sua formação e dão a sua razão de existir. **MOTIVO DO ATO** é o fato jurídico que autoriza ou exige a prática do ato-norma administrativo, ou seja, é a base existencial que confere o suporte fático sobre o qual incide o ato administrativo, fazendo surgir o direito subjetivo de a Administração criar norma individual e concreta, que irá ingressar no sistema do direito positivo.

No presente caso, o **MOTIVO DO ATO É FALSO**: o agente fiscal não comprova: (i) interesse comum no fato gerador; (ii) ocorrência de grupo econômico irregular entre GUAÇU, BRASFIO e SOHO; (iii) abuso da personalidade jurídica da GUAÇU decorrente de operações simuladas; (iv) nem nexo de causalidade entre condutas de GUAÇU, GUILHERME e GUSTAVO com o ilícito tributário da SOHO e da BRASFIO.

O acórdão da DRJ confirma a fragilidade da autuação pois reconhece que, “houvesse ou não a suscitada industrialização por encomenda, a autuação se daria do mesmo jeito”, uma vez que os ilícitos praticados por SOHO e BRASFIO não deixariam de existir: [...]

**A AUTUAÇÃO É INCOERENTE E O MOTIVO DO ATO É FALSO. SE HÁ ERRO NO MOTIVO DO ATO, O AIM É INVÁLIDO**

**CONCLUSÃO 2: O LANÇAMENTO É NULO POR ERRO DE MOTIVAÇÃO LEGAL: SEJA AO ARTIGO 124, SEJA AO PN 4/2018**

Se a motivação é adequada à realidade do fato e do direito, então o ato-norma é válido. Porém, se faltar a motivação, ou se esta for falsa, *i.é.* não corresponder à realidade do motivo do ato ou dela não decorrer nexo de causalidade jurídica com a prescrição do ato-norma (conteúdo), nesse caso, por ausência de antecedente normativo, o ato-norma é inválido.

No presente caso, há incompatibilidade entre os fatos e provas conhecidos e aceitos pelo Fiscal e pela DRJ e a motivação do ato administrativo: **O AIIM É NULO POR ERRO DE MOTIVAÇÃO**, pois reconhece a inexistência de relação societária entre **BRASFIO** e **GUAÇU**, **GUILHERME** e **GUSTAVO**, e, portanto, ausência de interesse comum (art. 124, CTN) e sequer comprova concorrência dolosa, nexo causal ou vínculo entre **GUAÇU** e seus **EX-SÓCIOS GUILHERME** e **GUSTAVO** com o ato ilícito ou com **SOHO** e **BRASFIO** (PN 4/18), mas ainda assim qualifica como se fosse caso de solidariedade para inclui-los no polo passivo da autuação.

**CONCLUSÃO 3: O LANÇAMENTO É NULO POR CONTRADIÇÃO (LACUNA CONCRETA NA MOTIVAÇÃO DO ATO ADMINISTRATIVO)**

**O AIIM É NULO** porque contém contradição normativa interna (lacuna normativa concreta) entre a motivação do ato que pretende ignorar a ocorrência das operações de industrialização por encomenda e a pessoa jurídica da **GUAÇU** e, ao mesmo tempo, responsabilizar solidariamente **GUAÇU**, **GUILHERME** e **GUSTAVO** pelo débito tributário que pertence à **BRASFIO**, *ex vi* do art. 124 do CTN.

Atribuir solidariedade significa reconhecer que o fato gerador foi praticado conjuntamente pelo contribuinte e pelo solidário. Nesse sentido, ao atribuir solidariedade à **GUAÇU**, **GUILHERME** e **GUSTAVO**, a Fiscalização reconhece sua existência e afirma que o fato gerador foi praticado conjuntamente com a **BRASFIO**. Por outro lado, a Fiscalização ignora a **GUAÇU** para atribuir responsabilidade solidária à **GUILHERME** e **GUSTAVO**, bem como desconsidera a ocorrência das operações de industrialização por encomenda realizadas para a **BRASFIO**.

**A SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA ATRIBUÍDA À GUAÇU NÃO É COMPATÍVEL COM A DESCONSIDERAÇÃO DA SUA PERSONALIDADE JURÍDICA. TAMBÉM É IMPOSSÍVEL ATRIBUIR SOLIDARIEDADE CONCOMITANEMENTE À GUAÇU E SEUS EX-SÓCIOS. TRATA-SE DE INCOERÊNCIA LÓGICA INSUPERÁVEL.**

230. Para essa relatoria potencial inconsistência/ilegitimidade na atribuição de responsabilidade tributária é questão de mérito, razão pela qual não há que se falar em nulidades, especialmente porque não houve cerceamento do direito de defesa dos responsáveis solidários.

231. No presente caso, o que chama a atenção é o fato de a fiscalização limitar-se a imputar a responsabilidade do artigo 124, I, do CTN calcada, fundamentalmente, no fato das pessoas físicas figurarem como sócias, o Sr. Athos da **BRASFIO** e os Srs. **GUSTAVO** e **GUILHERME** da **GUAÇU**, bem como em virtude do Sr. Athos ser pai dos outros dois solidários.

232. Ocorre que, a simples relação comercial e a suposta existência de interesse estritamente econômico entre sujeitos não caracteriza o “interesse comum” disposto no art. 124,

do CTN. A atribuição de responsabilidade solidária demanda a comprovação de nexo de causalidade entre a conduta específica do responsável e o ilícito praticado pelo sujeito passivo.

233. O Parecer Normativo COSIT 04/2018 (“PN 4/18”) foi editado buscando criar uniformidade no âmbito da administração tributária federal, em prol da segurança jurídica, instituindo para isso a imprescindibilidade da prova, devendo ser cabalmente comprovada (i) a concorrência dolosa para a prática de ilícitos e (ii) o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

234. Ao analisar os motivos apresentados pela fiscalização para justificar a atribuição de responsabilidade solidária à GUAÇU e aos seus EX-SÓCIOS GUILHERME e GUSTAVO, verifica-se que **a fiscalização não comprova a concorrência de prática dolosa** por parte destas pessoas com o ilícito tributário cometido pela SOHO e BRASFIO, mas apenas alega que: (i) a SOHO não existia e, portanto, os documentos emitidos por ela são inidôneos e configuram falsidade documental/ideológica, nos termos do Art. 82 da Lei 9.430/96; (ii) as notas fiscais emitidas pela SOHO serviram apenas para gerar créditos fictícios, uma vez que não houve comprovação do recebimento das mercadorias por BRASFIO ou GUAÇU; e (iii) por esta razão estaria caracterizado o conhecimento, o discernimento e a vontade da conduta delituosa dos responsáveis envolvidos: SOHO, BRASFIO e GUAÇU.

235. Contudo, no presente caso evidencio que: (i) a GUAÇU é pessoa jurídica distinta da BRASFIO e não possui qualquer relação societária com a BRASFIO, (ii) os EX-SÓCIOS GUILHERME e GUSTAVO nunca foram sócios da BRASFIO, nem possuíram qualquer relação societária ou de emprego com esta empresa e, (iii) não há nexo de causalidade entre o ilícito tributário praticado pela BRASFIO e as condutas por eles praticadas. A única relação havida entre eles foi a prestação de serviço de industrialização por encomenda para a BRASFIO (Contrato de Industrialização por Encomenda, datado de 05.01.2013, fls. 860-863) durante o período autuado (2013-2014), que representou menos de 20% do seu faturamento (fls. 7.469 a 7.530). Desta forma, não se configura o interesse comum no fato gerador e afasta-se aplicação do art. 124, I, do CTN.

236. Com relação ao Sr. ATHOS, por mais que seja o sócio da BRASFIO, não restou demonstrada pela fiscalização conduta específica deste responsável e o ilícito praticado pelo sujeito passivo, de forma que, também com relação à ele, deve ser afastada a aplicação do artigo 124, I, do CTN.

## Conclusão

237. Diante do exposto, VOTO no sentido de CONHECER do RECURSO interposto e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para: (i) afastar a exigência do IRRF à alíquota de 35% com relação aos pagamentos efetuados pela BRASFIO em favor das empresas K & G Sucatas, Ticon e Bobimar; (ii) afastar a multa qualificada *in totum* com relação ao IRRF à alíquota de 35%; (iii) afastar a imputação de responsabilidade solidária com relação ao ATHOS, GUSTAVO, GUILHERME e a empresa GUAÇU.

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz – redatora *ad hoc*

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, redator designado.

A ilustre relatora trouxe ao colegiado uma valiosa descrição do cenário fático e do cenário jurídico atinentes ao presente processo. O colegiado acompanhou o seu entendimento na maioria das questões julgadas, mas achou por bem adotar entendimento diverso daquele trazido no voto inicial em relação aos três pontos em que foi proposto provimento ao recurso: (i) afastar a exigência do IRRF à alíquota de 35% com relação aos pagamentos efetuados pela BRASFIO em favor das empresas K & G Sucatas, Ticon e Bobimar; (ii) afastar a multa qualificada *in totum* com relação ao IRRF à alíquota de 35%; (iii) afastar a imputação de responsabilidade solidária com relação ao ATHOS, GUSTAVO, GUILHERME e a empresa GUAÇU. Diante desse fato, coube a mim redigir o correspondente voto vencedor, aqui apresentado.

### **1 IRRF - pagamento sem causa - K & G Sucatas, Ticon e Bobimar**

A ilustre relatora votou por excluir da base tributável do IRRF os pagamentos realizados em favor das empresas K & G Sucatas, Ticon e Bobimar, considerando que essas empresas não foram objeto de procedimento fiscal para torna-las inaptas.

Essa proposta tem fundamento no entendimento trazido no voto inicial de que o presente artigo 61 da Lei 8.981/1995 não alcança os pagamentos realizados a pessoa identificada, ainda que a causa do pagamento não seja certa. Todavia, este não foi o entendimento que prevaleceu no colegiado.

A exigência do IRRF prevista no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 é uma presunção legal, ou seja, a partir de um fato conhecido (o pagamento) e da negativa do fiscalizado em informar o destinatário ou a real origem econômica do pagamento, a lei permite a exigência do tributo de quem fez o pagamento, por uma presunção de omissão de receita por parte do destinatário do pagamento, associada a uma substituição tributária.

Nesse viés, como é ordinário nas presunções legais desse tipo, o contribuinte pode afastar a acusação fiscal ao demonstrar que não houve o pagamento (negativa do fato conhecido) ou ao apontar, cumulativamente, o destinatário do pagamento e a sua real origem econômica.

Não há dúvida de que houve os pagamentos. Também não há dúvida de que as empresas apontadas receberam os pagamentos apontados pela fiscalização. Todavia, não foi esclarecida a causa de tais pagamentos.

A sociedade empresária é um ente de natureza econômica e as suas ações devem ser tomadas nesse contexto. O pagamento, como ação de natureza econômica, deve estar inserido

em um contexto negocial ou patrimonial. Esse contexto é a causa do pagamento. Na espécie, o contribuinte não logrou localizar os pagamentos realizados no seu contexto econômico.

Ademais, tratando-se de mecanismo de presunção legal, não cabe ao fisco rastrear a utilização desse pagamento, aprofundando a investigação para determinar, em concreto, o eventual ilícito tributário decorrente do pagamento, uma vez que este é o objeto da presunção legal.

Assim, prevaleceu o entendimento de que a parcela da exigência que tem origem nos pagamentos realizados para as empresas K & G Sucatas, Ticon e Bobimar devem ser mantidos.

## **2 IRRF – multa qualificada**

A ilustre relatora afastou a qualificação da multa de ofício por entender, em apertada síntese, que a tipificação prevista no artigo 61 da Lei nº 8.981/95 já está qualificando a conduta do agente, de forma que, adotar uma segunda qualificadora, por meio da imputação da multa de ofício de 150%, implica utilizar o tributo como mecanismo de sanção, o que é vedado pelo artigo 3º do CTN..

Todavia, o colegiado entendeu que deveria ser feita uma distinção entre a conduta que dá ensejo ao lançamento do IRRF e a conduta que dá ensejo à qualificação da correspondente multa de ofício.

É certo que o IRRF previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 possui especificidades que permitem classificá-lo como uma exceção. O IRRF em geral já é uma exceção, pois é fruto de uma substituição tributária do Imposto de Renda (das pessoas físicas e das pessoas jurídicas). O IRRF com tributação exclusiva na fonte, uma modalidade de IRRF, é uma exceção maior ainda, pois toda a tributação fica contida no substituto tributário, não havendo reflexo sobre a apuração realizada pelo contribuinte, que não oferece à tributação a receita obtida. O tributo da espécie é uma exceção ainda mais específica, pois é uma substituição tributária com tributação exclusiva e cujo fato gerador não é o pagamento, pois o tributo passa a ser exigível apenas a partir do momento em que o substituto tributário não informa à fiscalização a identificação do contribuinte ou a causa do pagamento.

Entendo que o IRRF previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 é exigido do substituto tributário por meio de uma presunção legal. Nessa presunção, o fato conhecido é a existência de um pagamento cujo destinatário se desconhece ou cuja causa é desconhecida e cujo desconhecimento se deve à atitude omissiva do substituto tributário. O fato desconhecido é que dá ensejo à omissão presumida.

Assim, a exigência do IRRF em tela muito se assemelha à exigência do IRPJ prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, em que a presunção legal tem como fato conhecido a existência de depósito bancário cuja origem o contribuinte não comprova. Saliente-se que o ordenamento jurídico tributário possui outros casos semelhantes de presunção, como o saldo credor de caixa, o passivo a descoberto e os pagamentos não escriturados (art. 12, §2º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e art. 40 da Lei nº 9.430/1996. A diferença entre essas espécies e o IRRF em tela é que, aqui, a tributação se dá sobre o substituto tributário e não sobre o contribuinte.

Portanto, a conduta que dá ensejo ao acionamento da presunção legal em tela é a simples omissão em informar o real beneficiário do pagamento ou a sua real causa econômica, independentemente da existência, ou não, de intuito doloso.

Em consequência, quando o substituto tributário pratica atos tendentes a ocultar a omissão, dando falsa aparência de legitimidade aos pagamentos feitos por ele e que, presumidamente, não serão oferecidos à tributação pelo destinatário, há um esforço adicional, uma conduta extra que caracteriza o dolo do substituto tributário. Nesse caso, a exigência do tributo deve ser acompanhada de sanção qualificada.

Na espécie, a fiscalização demonstrou que o contribuinte não apenas deixou de informar o real beneficiário dos pagamentos que realizou, mas informou que tais pagamentos teriam sido feitos em benefício de empresas que, sabidamente, foram criadas apenas com a finalidade de simular operações comerciais inexistentes. Portanto é devida a qualificação da multa de ofício.

Diante do exposto, o colegiado entendeu que deveria ser mantida a qualificação da multa de ofício.

### **3 responsabilidade tributária**

A fiscalização atribuiu responsabilidade tributária ao administrador da empresa autuada: Athos Tizziani Filho. Ademais, considerou que a empresa Guaçu Cabos Indústria e Comércio agiu em conluio com a empresa autuada e, por isso, também atribuiu responsabilidade tributária a essa empresa e aos seus administradores: Guilherme Almeida Prado Tizziani e Gustavo Almeida Prado Tizziani.

A ilustre relatora propôs a exoneração desses vínculos de responsabilidade tributária, por entender, em síntese, que não haveria nexo de causalidade entre o ilícito tributário praticado pela BRASFIO e as condutas por eles praticadas.

Contudo, o colegiado entendeu que deveriam ser mantidas essas imputações de responsabilidade tributária. Para tanto, prevaleceu o entendimento de que, diante da situação fática descortinada nos autos, de fraude e conluio, não é necessário que seja apontado algum ato específico de autoria dos imputados, pois a infração à lei verificada não estava localizada em um ato específico, mas na própria estratégia da empresa, o que estava ao alcance dos administradores.

Os imputados certamente conheciam a prática da empresa de se valer de interposição fraudulenta de outras empresas para simular negócios inexistentes e obter vantagens tributárias indevidas. Assim, a responsabilidade dos imputados é devida não pela prática de um ato específico, mas pela omissão diante de atos sabidamente ilegais, quando possuía a obrigação de impedi-los.

Saliente-se que a fraude em tela não é caracterizada por um único ato, ou alguns atos, mas por todo um contexto que vai desde os atos formais de criação da empresa interposta, as decisões estratégicas de inserção da empresa interposta nas atividades da real contribuinte e todos os atos de gerência e execução do mecanismo de criação de créditos tributários indevidos.

Embora a qualidade de sócio não seja, por si só, suficiente para atrair a responsabilidade tributária sobre as infrações da empresa, a qualidade de administrador já aproxima mais essa responsabilidade, uma vez que é atribuição do administrador decidir pela empresa e determinar seus procedimentos. Essa proximidade se torna uma inclusão quando as infrações tributárias são perpetradas em conluio para a realização de fraudes tributárias, por meio de empresas interpostas, cuja única finalidade é ocultar a infração tributária.

Assim, entendo que a fiscalização, ao apontar os fatos que caracterizam a fraude e o conluio, apontou todos os fatos necessários para fundamentar a responsabilização dos administradores de ambas as empresas envolvidas.

#### **4 Conclusão**

Em conclusão, o colegiado negou provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)  
Neudson Cavalcante Albuquerque